



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 85
din 03.09.2012

privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică X,
din localitatea X, județul Suceava,
CNP X înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Suceava sub nr. X din 25.07.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală Suceava prin adresa nr. X din 24.07.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. X din 25.07.2012, cu privire la contestația formulată de **persoana fizică X**, din localitatea X, județul Suceava.

Persoana fizică X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X din 29.06.2012, emisă de AIF Suceava, cu privire la suma de **X lei**, reprezentând:

- **X lei impozit pe venit;**
- **X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**
- **X lei penalități de întârziere aferente TVA.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Persoana fizică X contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de

asociere nr. X/29.06.2012, emisă de A.I.F. Suceava, cu privire la suma totală de X lei, reprezentând impozit pe venit aferent anilor 2008 - 2011 în sumă de X lei, X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit și X lei penalități de întârziere aferente TVA.

Prin contestația formulată, petentul susține că, în perioada august 2009 – aprilie 2012, Întreprinderea familială X a investit, pentru buna desfășurare a activității, în grajduri și magazine de depozitare.

Contestatorul susține că, potrivit contractului de comodat nr. X/20.02.2007, încheiat între X și Întreprinderea Familială X, cu drept de folosință în interesul întreprinderii, comodatorul se obligă conform art. 4 lit. c „să suporte, de la data preluării bunului, cheltuielile necesare folosinței acestuia, neavând dreptul să ceară restituirea acestora de la comodant.”

Contestatorul susține că aceste grajduri și magazine sunt destinate doar în scopul realizării de venituri de către I.F. X.

Potentul susține că organele de control au interpretat cheltuieli nedeductibile în sumă totală de X lei, pentru care s-a calculat impozit pe venit suplimentar.

Potentul precizează că aceste cheltuieli provin din achiziția de materiale de construcții pentru amenajare grajduri, susținând astfel că nu au fost încălcate prevederile art. 48 alin. 4 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatorul consideră că, potrivit prevederilor legale, persoanele care realizează venituri din agricultură sunt încurajate, așa cum prevede și Codul fiscal prin art. 42 „*Venituri neimpozabile*”, lit. k, unde se menționează că veniturile din agricultură și silvicultură sunt neimpozabile.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X din 29.06.2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, s-a stabilit în sarcina persoanei fizice X o sumă totală de X lei reprezentând impozit pe venitul net anual în sumă de X lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei, iar petentul contestată suma de X lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de X lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Inspecția fiscală desfășurată la Întreprinderea Familială X a avut ca obiectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării legislației fiscale și contabile.

Titularul întreprinderii familiale este X, cu o cotă de participare de 50%, iar membru asociat este X cu o cotă de 50%.

La verificarea efectuată s-a constatat că, în perioada anilor fiscali 2008, 2009, 2010 și 2011, situația veniturilor și cheltuielilor declarate de Întreprinderea Familială X, se prezintă astfel:

AN FISCAL	2008	2009	2010	2011
Venit brut	X	X	X	X
Cheltuieli	X	X	X	X
Venit net	X	X	X	X
Impozit aferent	X	X	X	X

Organele de inspecție precizează faptul că, față de cele declarate de întreprinderea familială, din verificarea documentelor puse la dispoziție, respectiv documente care justifică efectuarea cheltuielilor și sursa veniturilor, **pentru anul 2008**, s-au constatat următoarele:

Venit brut: X lei
Cheltuieli: X lei
Venit net: X lei
Impozit aferent: X lei
Diferența X lei
Diferența de impozit X lei

Organele de inspecție precizează că diferența de **X lei** constatată rezultă din declararea eronată a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, respectiv, „Registrul jurnal de încasări și plăți” pentru anul fiscal 2008.

În urma recalculării s-a diminuat în totalitate pierderea fiscală în sumă de **X lei** și a rezultat un impozit pe venit în sumă de **X lei**, cu scadență la data de 17.05.2009, din care membrului asociat X îi revine suma de **X lei**.

Pentru neplata în termen a sumei de **X lei**, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă de **X lei**, pentru perioada 18.05.2009 – 28.06.2012, din care membrului asociat X îi revine suma de **X lei**

Pentru anul fiscal 2009 s-au constatat următoarele:

Venit brut: X lei
Cheltuieli: X lei
Venit net: X lei
Impozit aferent: X lei
Diferența X lei
Diferența de impozit X lei

Diferența de **X lei** constatată de inspecția fiscală rezultă din înregistrarea în evidența contabilă, respectiv în jurnalul de încasări și plăți, a unor facturi ce reprezintă contravaloarea achiziționării unor materiale de construcție fără a fi justificată destinația lor.

Organele de inspecție menționează de asemenea, faptul că Autorizația de construcție este emisă pe numele X și nu pe I.F. X.

În urma reculării a rezultat un impozit pe venit în sumă de **X lei**, cu scadență la data de 12.09.2010, din care membrului asociat X îi revine suma de **X lei**.

Pentru neplata în termen a sumei de **X lei**, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **X lei**, pentru perioada 13.09.2010-28.06.2012, din care membrului asociat X îi revine suma de **X lei**.

Pentru anul fiscal 2010 s-au constatat următoarele:

Venit brut:	X lei
Cheltuieli:	X lei
Venit net:	X lei
Impozit aferent:	X lei
Diferența	X lei
Diferența de impozit	X lei

Diferența de **X lei** constatată de inspecția fiscală, rezultă din înregistrarea în evidența contabilă, respectiv în jurnalul de încasări și plăți, a unor facturi ce reprezintă contravaloarea achiziționării unor materiale de construcție fără a fi justificate destinația lor.

Organele de inspecție menționează de asemenea faptul că, Autorizația de construcție este emisă pe numele X și nu pe Î.F. X.

În urma reculării au rezultat sume suplimentare de plată față de impunerea inițială în sumă de **X lei**, cu scadență la data de 21.09.2011, din care membrului asociat X îi revine suma de **X lei**.

Pentru neplata în termen a sumei de X lei, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de X lei, pentru perioada 22.09.2011 - 28.06.2012, din care membrului asociat X îi revine suma de **X lei**.

Pentru anul fiscal 2011 s-au constatat următoarele:

Venit brut:	X lei
Cheltuieli:	X lei
Venit net:	X lei
Impozit aferent:	X lei
Diferența	X lei
Diferența de impozit	X lei

Diferența de **X lei** constatată de inspecția fiscală rezultă din înregistrarea în evidența contabilă, respectiv în jurnalul de încasări și plăți, a unor facturi ce reprezintă contravaloarea achiziționării unor materiale de construcție fără a fi justificată destinația lor.

Organele de inspecție menționează de asemenea faptul că Autorizația de construcție este emisă pe numele X și nu pe Î.F. X.

În urma reculării a rezultat un impozit pe venit în sumă de **X lei**, cu scadență la data de 20.07.2012, din care membrului asociat X îi revine suma de **X lei**.

Organele de inspecție precizează faptul că au fost încălcate prevederile art. 48 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 119 și 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentului, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de X lei reprezentând impozit pe venit în sumă de X lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare competent se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii în sarcina contestatorului a acestor creanțe suplimentare, în condițiile în care acestea au fost stabilite ca urmare a declarării eronate de către contribuabil a acestor cheltuieli și ca urmare a nejustificării destinației unor materiale de construcție achiziționate, iar contestatorul susține că justifică necesitatea acestor materiale și că realizează venituri din agricultură care nu se impozitează.

Sumele suplimentare de plată pentru X au fost stabilite în urma verificării Întreprinderii familiale X, unde membrii asociați sunt X cu o cotă de 50% și X cu o cotă de 50%.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual sau într-o formă de asociere nr. X din 29.06.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 29.06.2012 în urma verificării efectuate la I.F. X, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică X, membru asocial al întreprinderii familiale, datorează un impozit pe venit suplimentar de **X lei** și accesorii aferente în sumă de **X lei** în baza următoarelor constatări:

- **În anul 2008**, Î.F. X a declarat eronat venitul net realizat în anul 2008 din activitatea desfășurată în cadrul I.F. X, prin declararea eronată a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă respectiv „Registrul Jurnal de încasări și plăți” declarând în plus cheltuieli în sumă de X lei.

Întrucât contribuabilul a declarat în anul 2008 o pierdere fiscală de X lei, în urma recalculării venitului net impozabil a rezultat o bază impozabilă suplimentară de X lei ($X \text{ lei} - X \text{ lei} = X \text{ lei}$) și un impozit pe venit aferentă de **X lei**, din care persoanei fizice X îi revine suma de **X lei**.

Pentru neplata la termen a sumei de X lei s-au calculat accesorii în sumă de X lei, pentru perioada 18.05.2009-28.06.2012, din care persoanei fizice X îi revine suma de X lei.

- **În perioada 2009-2011**, I.F. X a achiziționat diverse materiale de construcții, în sumă de **X lei**, ce au fost înregistrate pe cheltuieli în perioada 2009 – 2011, din care în anul 2009 în sumă de X lei, în anul 2010 în sumă de X lei, iar în anul 2011 în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere această sumă pe motiv că persoana impozabilă nu justifică destinația bunurilor respective, iar autorizația de construire este emisă pe numele X și nu pe numele I.F. X.

Astfel, s-a stabilit că cei doi asociați la Î.F. X datorează un impozit pe venit suplimentar în sumă de **X lei** și accesorii în sumă de **X lei**, astfel:

- în **anul 2009**, un impozit pe venit în sumă de **X lei** și accesorii aferente de **X lei**, din care persoanei fizice X îi revine suma de **X lei**, cu titlu de impozit pe venit și suma de **X lei** cu titlu de accesorii;

- în **anul 2010**, un impozit pe venit în sumă de **X lei** și accesorii aferente de X lei, din care persoanei fizice X îi revine suma de **X lei**, cu titlu de impozit pe venit și suma de X lei cu titlu de accesorii;

- în **anul 2011**, un impozit pe venit în sumă de **X lei**, din care persoanei fizice X îi revine suma de **X lei** cu titlu de impozit pe venit.

Contestatarul susține că, în perioada august 2009 – aprilie 2012, a investit în grajduri și magazine de depozitare și că deține Contractul de comodat nr. X/20.02.2007 încheiat între X și Î.F. X, cu drept de folosință în interesul întreprinderii familiale.

De asemenea, susține că nu datorează impozitul pe venit suplimentar stabilit de organele de inspecție fiscală și accesorii aferente întrucât realizează venituri din agricultură, care, conform prevederilor art. 42 lit. k) din Codul fiscal nu sunt venituri impozabile.

În drept, în ceea ce privește neadmiterea la deducere de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor în sumă de X lei, reprezentând materiale de construcții, sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. 1 și alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, unde se precizează:

„Art. 48

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50. [...]

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;”

Din prevederile menționate se reține că, pentru a fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în interesul activității desfășurate și să fie justificate cu documente.

Din documentele existente la dosarul rezultă că persoana impozabilă nu demonstrează cu documente destinația materialelor de construcție achiziționate și că întreprinderea familială deține bunuri care să necesite materialele de construcții achiziționate.

Contestatorul susține că *materiale de construcții au fost utilizate pentru amenajarea de grajduri și magazii de depozitare și că deține Contractul de comodat nr.7/20.02.2007 încheiat între X și Întreprinderea familială X, cu drept de folosință în interesul întreprinderii familiale”.*

În ceea ce privește aceste afirmații, din documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- la verificarea efectuată nu au fost justificate destinația materialelor de construcție;

- așa cum rezultă din actul de control întocmit, Autorizația de construire este emisă pe numele X și nu pe Întreprinderea familială X;

- s-a constatat faptul că materialele de construcție nu sunt evidențiate în registrul inventar ca mijloace fixe care aparțin patrimoniului unității;

- la *Obiectul contractului de comodat nr. 7/20.02.2007 încheiat între X în calitate de comodant și I.F. X în calitate de comodat, se specifică „cedarea de către comodant, cu titlu gratuit, a dreptului de folosință a terenului-grajd și magazie în construcție”.*

Rezultă că imobilele respective aparțin familiei X, întreprinderea familială având doar dreptul de folosință a acestora.

De asemenea, la art. 4 din contract, se precizează că drepturile și obligațiile comodatarului sunt următoarele:

- să i se asigure de către comodant folosința bunului pe toată durata contractului;

- să ceară restituirea sumelor plătite de acesta pentru conservarea bunului;

- să se îngrijească de bunul împrumutat tocmai ca proprietarul acestuia;

- să folosească lucrul potrivit destinației sale;

- să suporte, de la data preluării bunului, cheltuielile necesare folosinței acestuia, neavând dreptul să ceară restituirea acestora de la comodant;

- să restituie bunul împrumutat la împlinirea termenului stipulat în prezentul contract.

La verificarea efectuată s-a constatat faptul că întreprinderea familială nu justifică destinația materialelor de construcție.

Faptul că persoana impozabilă deține contractul de comodat nr. X/20.02.2007 ce are ca obiect cedarea dreptului de folosință a bunurilor, nu este suficient pentru a justifica destinația materialelor de construcții.

În situația în care cheltuielile sunt efectuate în interesul activității, fie se deduc integral la data efectuării acestora, fie treptat pe calea amortizării în situația în care reprezintă investiție la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea.

Contribuabilul nu demonstrează cu documente în ce constau lucrările pentru care au fost utilizate materialele de construcție achiziționate.

Faptul că persoana impozabilă a achiziționat în perioada 01.02.2009 – 30.04.2012 diverse materiale de construcții și că deține un contract de comodat încheiat între Întreprinderea familială X și persoana fizică X nu este suficient pentru a avea dreptul de deducere a cheltuielilor, acesta având obligația să demonstreze cu documente că bunurile au fost utilizate în interesul direct al activității întreprinderii familiale, precum și realitatea executării lucrărilor în interesul afacerii, respectiv lucrările ce au fost efectuate, cantitățile de materiale utilizate etc..

Față de cele prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție nu au admis la deducere cheltuielile cu materialele de construcție în sumă de **X lei**.

În ceea ce privește impozitarea veniturilor din agricultură sunt incidente prevederile art. 41 lit. a și f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile în perioada verificată, unde se precizează că:

„Art. 41

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

- a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;[...]**
- f) venituri din activități agricole, definite conform art. 71;**

Se reține că, în categoria veniturilor supuse impozitului pe venit, se includ, printre altele, veniturile din activități independente și venituri din activități agricole, definite conform art. 71.

Definirea veniturilor din activități independente este dată de **art. 46 alin. (1) din** Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, unde se precizează că:

„(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, aplicabile în perioada verificată, la pct. 21¹, prevăd următoarele:

21¹. Începând cu 1 ianuarie 2007 sunt venituri comerciale, veniturile obținute din activități desfășurate în cadrul fermei familiale cu caracter comercial, altele decât cele care se încadrează în prevederile [art. 42 lit. k\)](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Începând cu 1 ianuarie 2009 sunt venituri comerciale veniturile obținute din activități desfășurate în cadrul fermei familiale cu caracter comercial, altele decât cele care se încadrează în prevederile [art. 42 lit. k\)](#) din Codul fiscal, precum și cele care sunt impozitate potrivit prevederilor [art. 74](#) din Codul fiscal.

Începând cu data de 01.01.2010, textul de lege are următorul conținut:

„21¹. Sunt venituri comerciale, veniturile obținute din activități desfășurate în cadrul fermei familiale cu caracter comercial, altele decât cele care se încadrează în venituri neimpozabile potrivit prevederilor art. 42 lit. k), precum și cele care sunt impozitate potrivit prevederilor cap. 7 - Venituri din activități agricole.”

Se reține că, în cadrul activităților independente, se includ la venituri comerciale veniturile obținute din activități desfășurate în cadrul fermei familiale cu caracter comercial, altele decât cele care se încadrează în venituri neimpozabile potrivit prevederilor art. 42 lit. k), precum și cele care sunt impozitate potrivit prevederilor cap. 7 - Venituri din activități agricole.

La Capitolul 7 - Venituri din activități agricole, art. 71 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede că:

„Art. 71

Definirea veniturilor din activități agricole

Veniturile din activități agricole sunt venituri din următoarele activități:

- a) cultivarea și valorificarea florilor, legumelor și zarzavaturilor, în sere și solarii special destinate acestor scopuri și/sau în sistem irigat;**
- b) cultivarea și valorificarea arbuștilor, plantelor decorative și ciupercilor;**
- c) exploatarea pepinierelor viticole și pomicole și altele asemenea;”**
- d) valorificarea produselor agricole obținute după recoltare, în stare naturală, de pe terenurile agricole proprietate privată sau luate în arendă, către unități**

specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități, pentru utilizare ca atare. (...)"

La art. 42 lit. k) din Legea Codul fiscal, se prevede că:

„Art. 42

Venituri neimpozabile

În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile: [...]

k) veniturile din agricultură și silvicultură, cu excepția celor prevăzute la art. 71;"

Conform textului de lege menționat, veniturile din agricultură și silvicultură, nu sunt impozabile, cu excepția celor prevăzute la art. 71;

Referitor la aplicarea acestui art. 42 lit. k) din Codul fiscal, Normele metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, aplicabile în perioada verificată, la pct. 21¹, prevăd următoarele:

9. În categoria veniturilor din agricultură și silvicultură considerate neimpozabile se cuprind:

- veniturile realizate de proprietar/arendaș din valorificarea în stare naturală a produselor obținute de pe terenurile agricole și silvice, proprietate privată sau luate în arendă. Începând cu data de 1 ianuarie 2009 sunt impozabile veniturile bănești realizate din valorificarea produselor agricole obținute după recoltare, în stare naturală, de pe terenurile agricole proprietate privată sau luate în arendă, către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială ori către alte unități, pentru utilizare ca atare.

- veniturile realizate de către persoane fizice asociate în forme de proprietate asociative prevăzute de art. 26 din Legea nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, solicitate potrivit prevederilor Legii fondului funciar nr. 18/1991 și ale Legii nr. 169/1997, cu modificările și completările ulterioare, din valorificarea direct sau prin intermediul formelor de proprietate asociative respective a produselor silvice, în condițiile legii;

- veniturile provenite din: creșterea animalelor și păsărilor, apicultură și sericicultură;

- veniturile obținute de persoanele fizice din valorificarea în stare naturală, prin unități specializate, cum ar fi centre sau puncte de achiziție, a produselor culese sau capturate din flora și fauna sălbatică.

10. Se consideră în stare naturală: produsele agricole obținute după recoltare, masa lemnoasă definită potrivit legislației în materie, precum și produsele de origine animală, cum ar fi: lapte, lână, ouă, piei crude și altele asemenea, plante

și animale din flora și fauna sălbatică, cum ar fi: plante medicinale, fructe de pădure, ciuperci, melci, scoici, șerpi, broaște și altele asemenea.

Din textele de lege menționate, se reține că, în ceea ce privește impozitarea veniturilor din activități agricole, o serie de activități prevăzute în mod expres în Cap. VII din Codul fiscal, se impozitează distinct de veniturile din activități independente, iar, în ceea ce privește veniturile din agricultură care nu se impozitează acestea sunt menționate expres în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Din prevederile menționate se reține că în categoria veniturilor neimpozabile se includ și veniturile provenite din creșterea animalelor.

Din actul de control se reține că activitatea principală a întreprinderii familiale este „**Creșterea bovinelor de lapte cod CAEN 0141**”, iar conform prevederilor menționate veniturile din creșterea animalelor se încadrează în categoria veniturilor din agricultură care sunt neimpozabile.

Organele de inspecție au stabilit o diferență de impozit pe venit aferentă anilor 2008 – 2011, ca urmare a declarării eronate a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă în anul 2008, precum și a neadmiterii la deducere a unor cheltuieli, pentru anii 2009 – 2010, reprezentând materiale de construcție, pe motiv că persoana fizică nu justifică destinația bunurilor respective.

La verificarea efectuată în baza acestor constatări s-a stabilit în sarcina persoanei fizice X un impozit pe venit suplimentar în sumă de **X lei** și accesorii în sumă de **X lei**.

Din Certificatul Constatator emis de Oficiul Registrul Comerțului reiese faptul că activitatea desfășurată de Întreprinderea familia X este „*Creșterea bovinelor de lapte, activități în ferme mixte (cultura vegetala combinată cu creșterea animalelor), activități auxiliare pentru producția vegetală.*”

Din textele de lege citate, se reține că, în ceea ce privește impozitarea veniturilor din activități agricole, activitățile prevăzute în mod expres în Cap. VII din Codul fiscal, se impozitează distinct de veniturile din activități independente, iar în ceea ce privește veniturile din agricultură care nu se impozitează acestea sunt menționate expres în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Prin actul de control se precizează că activitatea principală realizată de întreprinderea familială este creșterea bovinelor, care, așa cum rezultă din prevederile menționate, veniturile din această activitate nu se impozitează, dar din actele existente la dosarul cauzei nu rezultă categoriile de venituri realizate de contribuabil, respectiv impozabile și neimpozabile, astfel că organul de soluționare competent nu se poate pronunța asupra impozitului pe venit stabilit suplimentar.

Art. 94 alin. 1, 2 și 3 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

„Art. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) **Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.**

(2) **Inspectia fiscală are următoarele atribuții:**

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale; [...]**

(3) **Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:**

a) **examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului; [...]**

e) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;**

Din prevederile menționate se reține că inspecția fiscală are ca atribuții, printre altele, și constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultate din activitatea contribuabilului supus inspecției, iar, pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor privind inspecția fiscală, organele de control procedează la stabilirea corectă a bazei impozabile, conform prevederilor legale.

Față de prevederile menționate și având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă care sunt categoriile de venituri din agricultură realizate de întreprinderea familială, organul de soluționare nu se poate pronunța dacă acestea sunt sau nu impozabile.

Întrucât organele de inspecție au procedat la stabilirea de impozit pe venit suplimentar ca urmare a diferențelor constatate pentru perioada verificată, rezultate din înregistrarea în evidența contabilă a unor facturi ce reprezintă contravaloarea achiziționării unor materiale de construcție, **dar fără a identifica categoriile de venituri realizate de Întreprinderea familială X și fără a ține seama că anumite venituri din agricultură prevăzute expres de lege nu se impozitează, se va desființa Decizia de impunere nr. X din 29.06.2012, privind impozitul pe venit în sumă de X lei și accesoriile aferente în sumă de X lei, urmând ca organele de inspecție să reanalizeze impozitul pe venit, în funcție de cele reținute în prezenta decizie, prin altă echipă, în termen de 30 de zile de la comunicare, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.**

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 186 alin. (3)** „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit căroră:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat” și prevederile pct. 11.6 și 11.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

2. În ceea ce privește suma de X lei reprezentând impozit pe venit și X leu, reprezentând accesorii, contestate de persoana fizică X, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care această sumă nu a fost stabilită în sarcina persoanei fizice prin Decizia de impunere nr. X din 29.06.2012.

În fapt, Persoana fizică X contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual sau într-o formă de asociere nr. X din 29.06.2012 prin care susține că s-a stabilit impozit pe venit în sumă de **X lei** și accesorii în sumă de **X lei**, în condițiile în care prin decizia de impunere menționată a fost stabilită cu titlu de impozit pe venit suma de **X lei** și accesorii în sumă de **X lei**, diferența de **X lei și respectiv X leu** nefiind stabilită în sarcina sa prin decizia contestată.

Rezultă că persoana fizică X contestă în plus față de sumele stabilite suplimentar de inspecția fiscală suma de **X lei**.

În drept, potrivit art. 206 alin. 2 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 206

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Se reține că obiectul contestației îl reprezintă sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, la pct. 11.1 lit. c din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv din analiza Deciziei de impunere nr. X din 29.06.2012, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică X datorează creanțe fiscale în sumă totală de **X lei** din care impozit pe venit în sumă de **X lei**, dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de **X lei** și penalități de întârziere în sumă de **X lei**, iar petentul contestă suma totală de **X lei**, din care impozit pe venit în sumă de **X lei**, dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de **X lei** și penalități de întârziere în sumă de **X lei**, deci cu **X lei** mai mult decât creanțele stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată.

Având în vedere prevederile legale, precum și faptul că prin Decizia de impunere nr. X din 29.06.2012, contestată, s-au stabilit obligații de plată în sumă de **X lei** reprezentând impozit pe venit și **X lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe venit, iar petentul contestă suma de **X lei** reprezentând impozit pe venit în sumă de **X lei** și accesorii aferente în sumă de **X lei**, **se va respinge ca fără obiect** contestația formulată de **persoana fizică X** pentru diferența de **X lei** reprezentând **impozit pe venit în sumă de X lei și accesorii impozit pe venit în sumă de X lei**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E:

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual sau într-o formă de asociere nr. X din 29.06.2012, privind suma de **X lei**, reprezentând:

- **X lei** impozit pe venit;
- **X lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- **X lei** penalități aferente impozitului pe venit, urmând ca printr-o altă echipă să se procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă și să emită un nou act administrativ fiscal, având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru sumele pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca fără obiect a contestației pentru suma de **X lei** reprezentând impozit pe venit în sumă de X lei și accesorii impozit pe venit în sumă de **X leu**.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.