

**DECIZIA NR. 1159/2021**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**COMPOSESORATUL X, din sat X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 13810/19.07.2021**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 3216/16.07.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 13810/19.07.2021, asupra contestației formulate de **COMPOSESORATUL X**, C.U.I. ROX, având domiciliul fiscal în sat X, com. X, nr. 375A, jud. X.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 29536/24.06.2021, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.04.2021, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.04.2021 și are ca obiect suma totală stabilită suplimentar, de X1 lei, din care X2 lei TVA și X3 lei impozit pe veniturile din alte surse.

De asemenea, prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 29536/24.06.2021, **COMPOSESORATUL X** solicită „*anularea tuturor actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale*”. Deoarece petenta nu indică actul administrativ fiscal, iar prin Decizia de impunere nr. F-X/29.04.2021 nu au fost stabilite în sarcina societății accesorii, cu adresa nr. 13810/28.07.2021 s-a solicitat organului cu competențe de administrare să se comunice dacă aferent obligațiilor suplimentare stabilite prin decizia de impunere mai sus menționată au fost emise decizii de accesorii.

Conform precizărilor din adresa A.J.F.P. X- Serviciul fiscal orășenesc X nr. 6080/09.08.2021, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 1276/09.08.2021, pentru persoana impozabilă **COMPOSESORATUL X** au fost emise **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 5257/08.07.2021, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 5180/08.07.2021**, comunicate societății în data de 03.08.2021 prin care au fost calculate, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/29.04.2021, accesorii în sumă totală de X4 lei, din care X5 lei dobânzi, X6 lei penalități de întârziere și X7 lei penalități de nedeclarare. De asemenea, prin Decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr. 5849/30.07.2021, obligațiile fiscale accesorii stabilite în sarcina debitoarei prin deciziile menționate, au fost anulate.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.04.2021, respectiv data de **13.05.2021**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv **24.06.2021**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin președinte PB și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **COMPOSESORATUL X** din sat X, jud. X, prin președinte.

**I. COMPOSESORATUL X din sat X, jud. X, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.04.2021, emisă de către A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală și solicită anularea în tot a acestui act administrativ fiscal pentru suma de X2 lei reprezentând TVA și pentru suma de X3 lei reprezentând impozit pe veniturile din alte surse, aducând în motivare următoarele argumente în fapt și în drept:**

1. Cu privire la suma de X8 lei, reprezentând TVA ajustată pe bază de pro rată, petenta invocă:

a) Incidența dispozițiilor art. 11 alin. (11) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

- petenta susține că organul fiscal înlătură dispozițiile imperative ale art. 127 și art. 269 din vechiul și noul cod fiscal și consideră activitatea de exploatare a pădurii proprietate privată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate ca nefiind activitate economică și totodată că ar avea calitatea de persoană parțial impozabilă, deși, consideră ea, prin aceste dispoziții, pentru acest gen de activități, oricare ar fi scopul sau rezultatul lor, este considerată persoană impozabilă orice persoană care le desfășoară;

- se afirmă în motivare că organul fiscal încalcă dispozițiile imperative ale art. 11 alin. (11) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, potrivit cărora în domeniul taxei pe valoarea adăugată autoritățile fiscale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene și sunt invocate Hotărâri ale CJUE în Cauza C-263/11 și cauzele conexe C-180/10 și C-181/10.

b) Incidența prevederilor Titlului III art. 9 alin. (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE A CONSILIULUI din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

- contribuabilul nu este de acord cu motivarea organului fiscal conform căreia nu este persoană impozabilă pentru operațiunile de exploatare a masei lemnoase și transportul ei la domiciliul membrilor composesori și invocă dispozițiile art. 9 alin. (1) din Directiva privind TVA și dispozițiile art. 266 alin. (1) pct. 4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

- contestatara consideră că operațiunile de exploatare a masei lemnoase și transportul la domiciliu membrilor composesori sunt operațiuni impozabile, în temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA.

De asemenea, contestatara consideră că organul fiscal aplică o dubla măsură în abordarea fiscală a activităților respective, încălcând unul din principiile logicii generale și anume principiul noncontradicției, motivând că, pe de o parte, operațiunile de exploatare a masei lemnoase și transportul acesteia la domiciliul membrilor composesori au fost catalogate ca nefiind operațiuni care presupun exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și în același timp, au fost recunoscute ca venituri de către organul fiscal, fiind impozitate ca venituri din alte surse pentru fiecare an al perioadei 2015-2020;

- reprezentantul Composesoratului subliniază că veniturile obținute din exploatarea pădurii private pentru membrii composesori și în beneficiul acestora, au avut caracter continuu, dovedit prin însăși înregistrarea lor an de an în contabilitatea persoanei impozabile, fapt care nu este negat de organul fiscal, care în raportul de inspecție fiscală face mențiuni redând și înregistrările contabile respective (paginile 10-11 din raport).

Petenta afirmă că legiuitorul român, prin dispozițiile art. 78 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/art. 114 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, califică sumele obținute din exploatarea și valorificarea masei lemnoase, distribuite persoanelor fizice membrii formelor asociative de proprietate- persoane juridice, prevăzute la art. 26 din Legea nr. 1/2000, cu modificările și completările ulterioare, definite potrivit legislației în materie, din pădurile pe care le au în proprietate, ca fiind venituri.

Referitor la serviciile silvice de pază și protecție, inventariere, marcarea serviciilor, întocmirea actelor de punere în valoare și predare în vederea exploatării, reprezentantul Composesoratului precizează că au fost achiziționate, fiind obligatorii conform dispozițiilor art. 10 alin. (1) din Legea nr. 46/2008 privind Codul silvic.

c) În subsidiar petenta consideră că starea de fapt fiscală este diferită de cea înscrisă în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.04.2021, calculul pro ratei fiind efectuat cu nerespectarea dispozițiilor legale incidente.

Aceasta susține că a fost diminuat procentul de pro-rată în baza căruia se acordă dreptul de deducere a TVA, deoarece în mod eronat au fost luate în calcul la numitor următoarele sume:

i) Sumele din creditul contului 462 „Creditori diverși”, respectiv au fost incluse și sume care nu sunt expresia unor livrări de bunuri și prestări de servicii.

Se învederează că, de exemplu, pentru anul 2015 organul de inspecție fiscală a luat în calculul pro ratei și suma de X42 lei ca fiind aferentă contului 462- „Creditori diverși”, în condițiile în care potrivit balanței de verificare întocmită la 31.12.2015 **rulajele debitoare ale conturilor analitice sunt zero**, iar cele creditoare sunt: cont 462.15.1: X43 lei, cont 462.15.2: X44 lei, cont 462.15.3: X45 lei.

Petenta consideră că astfel organul fiscal a nesocotit dispozițiile art. 46 alin. (2) litera e) din Legea nr. 207/2015 privind Cod de procedură fiscală, care obligă la motivarea în fapt, în cauză la precizarea motivului pentru care consideră datoriile către creditorii Composesoratului ca fiind operațiuni impozabile din sfera TVA.

ii) Sumele din creditul contului 7588.2 „Alte venituri din exploatare” în care au fost înregistrate subvențiile primite de la A.P.I.A., prin debitul contului 4458 „Alte sume primite cu caracter de subvenții”.

Se precizează că în momentul încasării acestor forme de sprijin acordate producătorilor agricoli din sectorul vegetal au fost înregistrate sumele respective în debitul contului 5121.01- „Conturi curente la bănci” prin creditul contului 4458- „Alte sume primite cu caracter de subvenții”, iar în momentul plății acestor sume către membrii composesori au fost înregistrate sumele respective în creditul conturilor 5121.01 „Conturi curente la bănci” sau 5311 ”Casa în lei” prin debitul contului 655 „Cotizații și contribuții datorate”, fiind astfel echilibrat venitul evidențiat, și că beneficiarii venitului sunt de fapt membrii composesori.

Reprezentantul composesoratului consideră că în mod nelegal a fost adunată la numitor de către organul fiscal și subvenția A.P.I.A., ce reprezintă o formă de sprijin acordată producătorilor agricoli din sectorul vegetal sub forma schemelor de plăți directe și ajutoarelor naționale tranzitorii în conformitate cu Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 3/2015 pentru aprobarea schemelor de plăți care se aplică în agricultură. Se mai precizează că aceste sume primite cu titlu de sprijin de la stat au fost distribuite membrilor composesori fără a fi utilizate la finanțarea unor operațiuni scutite fără drept de deducere sau a unor operațiuni care nu se află în sfera de aplicare a taxei (neimpozabile).

Petenta efectuează un calcul propriu, prin excluderea subvențiilor APIA de la calculul pro ratei și obține un procent mai mare de pro rată care acordă dreptul la deductibilitatea TVA (89,55 % în 2015, 78.20 % în 2016, 82,19% în 2017, 91,99 % în 2018, 84,42% în 2019).

De asemenea, contestatara aduce în vedere faptul că a tratat ca nedeductibilă TVA aferentă achizițiilor de servicii de la S.C. B S.R.L. (25403289), S.C. CV S.R.L. (R03199145), S.C. C13 S.R.L. (R032736430), prin înregistrarea concomitentă și în creditul contului 4426 „TVA deductibilă” a sumelor înscrise în facturile emise de aceștia, înregistrate inițial în debitul contului 4426 „TVA deductibilă”.

Contestatara declară că deducerea taxei s-a făcut pe baza exemplarului original al facturilor emise de furnizorii menționați de organul fiscal, care sunt corect întocmite, au fost înregistrate în evidențele contabile în conformitate cu dispozițiile art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, nefiind semnalate deficiențe în acest sens, și conțin informațiile prevăzute de art. 155 alin. (5), respectiv art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, astfel că sunt îndeplinite condițiile de formă pentru deducerea taxei. Aceasta mai precizează că potrivit contractelor încheiate cu SC B SRL (25403289), SC CV SRL (R03199145), SC C13 SRL (R032736430), achizițiile respective au reprezentat servicii exploatare masă lemnoasă și transport pentru membrii composesori, drept pentru care consideră că au fost destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile.

**2. Cu privire la TVA în sumă de X9 lei considerată de organul fiscal ca nefiind**

## **deductibilă fiscal**

În motivarea contestației se precizează bunurile respective au fost achiziționate cu intenția de a se desfășura activități din domeniul zootehniei, construcție saivan. Se invocă în susținere Decizia civilă nr. 625/2016 a Curții de Apel Timișoara.

De asemenea, se precizează că între aceste bunuri se regăsesc și materiale lemnoase (TVA aferentă de X10 lei) pentru care furnizorul a aplicat măsurile de simplificare prevăzute de dispozițiile art. 331 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care obligă beneficiarul la plata taxei, iar organul fiscal „mută” obligația și locul aplicării măsurilor de simplificare în cazul operațiunilor de livrare material lemnos efectuate de furnizorul S.C. F S.R.L. CUI18325170, în străinătate, citând în raportul de inspecție în mod eronat dispozițiile art. 297 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

### **3. Cu privire la suma de X11 lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar ca obligație de plată**

În susținerea contestației, petenta afirmă că organul fiscal nu are dreptul să extindă perioada de control, respectiv să analizeze starea de fapt fiscală și baza impozabilă determinată de persoana verificată, anterior momentului indicat de art. 117 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 (art. 98 din OG 92/2003/R) și citează din Decizia 385/2016 a Curții de Apel X în dosarul 2526/62/2015. Se mai afirmă că prescrierea dreptului de a cere restituirea creanțelor fiscale nu dă dreptul organului fiscal de a refuza și înlătura dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru o perioadă fiscală pentru care contribuabilul nu a solicitat rambursarea soldului negativ de TVA.

Contestatară consideră că prescrierea prevăzută la art. 219 din Codul de procedură fiscală se referă la dreptul unui contribuabil de a solicita restituirea efectivă a creanțelor fiscale, fără a se referi la prescrierea dreptului de a efectua compensarea prin decont conform prevederilor art. 147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 2014-2015.

### **4. Cu privire la suma de X3 lei reprezentând impozit pe venituri din alte surse, aferentă unei baze impozabile stabilită suplimentar de X12 lei, în motivarea contestației, reprezentantul Composesoratului afirmă următoarele:**

a) Aceste venituri nu sunt impozabile în limita prevăzută de dispozițiile art. 78 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/art. 114 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016, dar organul de control le înlătură în totalitate, fără a efectua o analiză a încadrării veniturilor distribuite persoanelor fizice, membri composesori, în limita volumului maxim de 20 mc/an.

Pentru perioada fiscală de după 01.01.2015, deși noul cod fiscal păstrează ca neimpozabile aceste venituri obținute de membrii composesori în limita volumului maximum 20 mc/an (conform dispozițiilor art. 114 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015), organul fiscal face trimitere la dispozițiile lit. g) a alin. (2) art. 114 Cod Fiscal, încadrând cu rea-credință ca impozabile aceste venituri din exploatarea masei lemnoase din pădurile pe care aceștia le au în proprietate.

Petenta precizează că pentru a justifica încadrarea ca impozabile a veniturilor obținute de membrii composesori din exploatarea masei lemnoase din pădurile pe care aceștia le au în proprietate, venituri referitor la care susține că respectă limita volumului maxim de 20 mc/an, organul de inspecție fiscală face trimitere la dispozițiile punctului 34 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare ale art. 114 din Codul fiscal, în interpretarea căroră, pentru ca veniturile obținute de membrii composesori din exploatarea masei lemnoase din pădurile pe care aceștia le au în proprietate să fie impozabile ca venituri din alte surse, trebuie mai întâi ca aceștia să nu fie înregistrați fiscal și în subsidiar trebuie îndeplinite cumulativ două condiții: aceste venituri să nu aibă caracter de continuitate și să nu li se aplice prevederile cap. VII Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură din titlul IV al Codului fiscal.

Mai mult, precizează aceasta, voința legiuitorului de a nu impozita veniturile realizate de persoanele fizice din exploatarea și valorificarea masei lemnoase în volum de maxim 20 mc/an din pădurile pe care aceștia le au în proprietate, rezultă și din dispozițiile art. 105 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

b) Composesoratul este o formă asociativă de administrare și de exploatare a terenurilor forestiere, una din formele asociative de proprietate- persoane juridice prevăzute la art. 26 din Legea nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere. Aceste dispoziții legale prevăd și composesoratele *inter alia*;

c) După data de 01.01.2016 sumele reținute de organul fiscal ca fiind plătite membrilor composesori reprezintă cota parte din subvenția A.P.I.A., care conform dispozițiilor legale invocate, sunt venituri neimpozabile, iar:

– sumele distribuite membrilor composesori după 01.01.2016 reprezintă forme de sprijin acordate producătorilor agricoli din sectorul vegetal sub forma schemelor de plăți directe și ajutoarelor naționale tranzitorii în conformitate cu Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 3/2015 pentru aprobarea schemelor de plăți care se aplică în agricultură în perioada 2015-2020 și pentru modificarea art. 2 din Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 104/2015, cu modificările și completările ulterioare;

– potrivit prevederilor art. 62 lit. a) din Codul fiscal, în înțelesul impozitului pe venit, nu sunt impozabile *„ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, primite de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice sau colectate public, inclusiv cele din fonduri externe nerambursabile, precum și cele de aceeași natură primite de la organizații neguvernamentale, potrivit statutelor proprii, sau de la alte persoane”*;

– conform punctului 3 alin. (3) din Normele metodologice date în aplicarea art. 62 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal *„în categoria veniturilor neimpozabile se cuprind și formele de sprijin cu destinație specială acordate din bugetul de stat și din fonduri externe nerambursabile în conformitate cu legislația internă și reglementările europene, de exemplu: a) forme de sprijin acordate producătorilor agricoli din sectorul vegetal sub forma schemelor de plăți directe și ajutoarelor naționale tranzitorii în conformitate cu Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 3/2015 pentru aprobarea schemelor de plăți care se aplică în agricultură în perioada 2015- 2020 și pentru modificarea art. 2 din Legea nr. 36/1991”*;

– o parte din sumele primite de la APIA pentru perioada 01.01.2016- 30.09.2020, conform Hotărârii adunării membrilor composesori a fost plătită membrilor composesori, iar altă parte a fost utilizată în scopul administrării suprafețelor de teren pentru care s-a primit subvenția A.P.I.A.;

– înregistrările contabile prezentate în raportul de inspecție fiscală, alături de procesele verbale ale adunării generale ale membrilor composesori, bugetele de venituri cheltuieli aprobate pentru anii 2015-2020, tabelele (2015, 2016, 2017) cu valorile și numele persoanelor care au beneficiat de ridicări în numerar sau dispoziții de plată către casierie (2018, 2019), mandate poștale de transmitere a sumelor, funcție de caz, dovedesc destinația acestor sume.

Reprezentantul societății mai afirmă că, deși în raportului de inspecție fiscală echipa de control precizează ca motiv al impunerii că *„urmare verificării s-a constatat că sumele distribuite în numerar reprezintă venituri din alte surse pentru persoanele fizice beneficiare”* și analizează aceste venituri din perspectiva dispozițiilor art. 78 din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 114 din Legea nr. 227/2015, în analiza punctului de vedere organul de inspecție fiscală își schimbă subit opinia și afirmă că *„invocarea prevederilor legale din punctul de vedere sunt atribuibile persoanelor fizice și nu persoanelor juridice”*, adică subiectul impunerii acestor venituri din alte surse ar fi persoana juridică, ci nu persoanele fizice beneficiare ale veniturilor respective.

Mai mult, petenta susține că în categoria veniturilor neimpozabile se cuprind și formele de sprijin cu destinație specială (subvenții A.P.I.A.) în conformitate cu Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 3/2015 pentru aprobarea schemelor de plăți care se aplică în agricultură în perioada 2015 - 2020 și pentru modificarea art. 2 din Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură și cu toate acestea organul de inspecție fiscală face trimitere la dispozițiile art. 2 din Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură încercând să acrediteze ideea că de fapt numai formele de

asociere simple, fără personalitate juridică, ar beneficia de aceste forme de sprijin, punând sub semnul nelegalității întreg procesul de acordare a subvențiilor primite prin A.P.I.A. În fapt, afirmă contestatara, textul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 3/2015 prevede la art. 42 și modificarea art. 2 din Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură.

De asemenea, prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 29536/24.06.2021, COMPOSESORATUL X solicită „*anularea tuturor actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale*”.

**II. 1) Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.04.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina COMPOSESORATULUI X o TVA suplimentară în sumă de X2 lei, perioada verificată fiind 01.01.2015-30.09.2020 și un impozit pe veniturile din alte surse în sumă de X3 lei, perioada verificată fiind 01.01.2015- 31.12.2020.**

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.04.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.04.2021 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială s-a efectuat în perioada 05.03.2021-20.04.2021.

COMPOSESORATUL X are ca obiect principal de activitate declarat „*Activități ale altor organizații*”- cod CAEN 9499, iar în perioada verificată a desfășurat atât activitate fără scop patrimonial, cât și activitate economică.

COMPOSESORATUL X este constituit în baza art. 28 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, pe durata nedeterminată și este înscris în Registrul Composesoratelor din cadrul Judecătoria X.

Conform Registrului membrilor composesori, acesta deține un număr de 326 membrii composesori, 1.127,64 ha pădure și 562,96 ha pășune.

Organele de control precizează că COMPOSESORATUL X, este persoană juridică de drept privat fără scop patrimonial care desfășoară și activități economice. Aceasta este o organizație fără scop lucrativ, care a luat forma juridică de asociație pentru utilizarea resurselor în activitatea de interes nonpatrimonial, conform obiectivelor, respectiv a scopului pentru care a fost înființată, inclusiv exploatarea și distribuirea în natură a drepturilor pentru membri composesori din pădurea aflată în proprietatea acestora, ca formă indiviză de proprietate în devălmășie.

Persoana impozabilă este înregistrată în scopuri de TVA începând din data de 01.10.2008 și din 01.01.2015 are ca perioadă fiscală luna calendaristică.

Din verificarea modului de justificare a deducerii TVA, a jurnalelor de cumpărări și a documentelor justificative prezentate, organul de inspecție fiscală a constatat că taxa pe valoarea adăugată dedusă de persoana impozabilă este aferentă, în principal, următoarelor operațiuni:

A) achiziții de bunuri și servicii din țară, cu o TVA dedusă în valoare totală de X13 lei, din care ponderea cea mai mare o are TVA dedusă pentru achiziția de servicii silvice și servicii de exploatare forestieră;

B) achiziții de bunuri pentru care persoana impozabilă a aplicat taxarea inversă (grinzi, cherestea rășinoase, grinzi rășinoase, dulapi rășinoase, cherestea tivită, porumb boabe), cu o TVA dedusă în valoare totală de X14 lei.

TVA colectată în perioada verificată a fost în sumă totală de X15 lei, din care TVA în sumă de X14 lei este aferentă achizițiilor de bunuri pentru care persoana impozabilă a aplicat taxarea inversă, iar TVA în valoare de X16 lei este aferentă serviciilor de închiriere teren (pășune) către societăți comerciale și diverse persoane fizice, închiriere cabană către diverse persoane fizice și juridice, precum și livrărilor de material lemnos către clienți, persoane

fizice.

În perioada ianuarie 2015- septembrie 2020 contribuabilul a efectuat livrări de bunuri supuse măsurilor de simplificare precum: masă lemnoasă pe picior, lemn rotund (gorun, fag, pin, paltin), lemn de foc (frasin, pin, carpen, fag, gorun, paltin), lemn foc fasonat (fag, gorun) în valoare totală de X17 lei.

În urma inspecției fiscale organele de control au stabilit în sarcina Composesoratului o TVA suplimentară în valoare totală de X2 lei, ca rezultat al următoarelor aspecte constatate:

A) Organele de inspecție fiscală au consemnat că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, COMPOSESORATUL X este persoană juridică de drept privat fără scop patrimonial, care desfășoară și activități economice și care realizează atât operațiuni neimpozabile (care nu intră în sfera TVA), pentru o parte din operațiunile desfășurate neîndeplinind cumulativ condițiile din Codul fiscal pentru a fi considerată persoană impozabilă conform art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/ respectiv art. 269 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă (activități economice în sfera TVA) pentru operațiunile taxabile, rezultând deci că este persoană parțial impozabilă. În scopul activităților desfășurate, acesta a efectuat achiziții destinate atât operațiunilor care nu dau drept de deducere a TVA cât și achiziții destinate operațiunilor care dau drept de deducere a TVA, fără să înscrie în jurnalul de cumpărări într-o coloană distinctă TVA aferentă acestora, considerând că are drept integral de deducere indiferent de natura operațiunilor.

În fapt, echipa de control a constatat că:

a) Contribuabilul are calitatea de persoană parțial impozabilă întrucât realizează:

- operațiuni impozabile, pentru care are calitatea de persoană impozabilă (activități economice constând în livrare material lemnos și masă lemnoasă pe picior către diverse persoane fizice și juridice, activități de închiriere pășune/terenuri în perimetrul de exploatare a Carierei de bazalt);

- operațiuni neimpozabile (care nu intră în sfera TVA), precum distribuirea masei lemnoase către membrii composesori.

S-a reținut că potrivit prevederilor art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până în 31.12.2015), respectiv ale art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare de la 01.01.2016), persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă, este denumită persoană parțial impozabilă.

b) În evidența contabilă a contribuabilului s-au înregistrat operațiuni precum:

- vânzări masă lemnoasă pe picior în baza facturilor emise către diverși clienți din țară, și vânzări de material lemnos (pin, gorun, molid, lemn foc, lemn de lucru) către diverse persoane fizice și juridice în baza facturilor și a bonurilor emise de casa de marcat aflată în dotarea acestuia. Operațiunile de această natură au fost înregistrate în contul 701 „Venituri din vânzarea produselor finite”, iar în bilanțurile contabile au fost evidențiate la capitolul „Venituri din activități economice”;

- distribuiri de masă lemnoasă pe picior și distribuiri în numerar membrilor composesori, operațiuni înregistrate de contribuabil în bilanțurile contabile la capitolul „Venituri din activitățile fără scop patrimonial”.

c) Prevederile art. 147 alin. (2)-(4) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 300 alin. (2)-(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal stipulează în mod concret modalitatea de deducere a TVA pentru operatorii economici care fac parte din categoria persoanelor parțial impozabile, cum este și cazul de față;

d) Operatorul verificat nu a ținut evidențe TVA distincte în ceea ce privește activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, deducând integral TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii;

e) Având în vedere faptul că entitatea a efectuat în perioada supusă inspecției fiscale achiziții de bunuri și servicii pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, TVA aferentă trebuia dedusă pe bază de pro-rată, în temeiul prevederilor art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 300 alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile art. 147 alin. (6) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 300 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organul de inspecție fiscală a determinat pro-rata pentru fiecare an în parte și a calculat TVA pe care contribuabilul avea obligația să o ajusteze în sună totală de **X8 lei**.

**B)** Contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X9 lei, aferentă intrărilor de diverse materiale de construcție (cuie, scoabe, șaibe, table, gipscarton, vată de sticlă, BCA, grinzi rășinoase molid, cherestea, dulapi rășinoase, carton asfaltat, cornier, OB, coșuri fum, ciment, bolțari, s.a), în valoare totală de X18 lei, utilizate, după cum susține persoana impozabilă verificată, la saivanul aflat în proprietatea Composesoratului. Din punct de vedere fiscal, cheltuieli au fost considerate de petentă nedeductibile, această imobilizare nefiind utilizată în scopul operațiunilor taxabile ale entității.

În temeiul art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, ca urmare a controlului, suma de **X9 lei** s-a constituit ca suplimentară de plată.

**C)** Din verificările efectuate au rezultat diferențe în ceea ce privește TVA dedusă în perioada anterioară datei de 01.01.2015, preluată în decontul TVA aferent lunii ianuarie 2015 la rubrica „*Sold al sumei negative a TVA reportate din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursarea*”, și pentru care dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire, respectiv începând cu data de 01 ianuarie 2020.

Astfel, în temeiul art. 219 „*Prescripția dreptului de a cere restituirea*” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, echipa de control a constatat că dreptul COMPOSESORATULUI DE PĂDURE BARABAS X de a solicita restituirea unei creanțe fiscale anterioare datei de 01.01.2015, era prescris la data de 01 ianuarie 2020, contribuabilul nemaiavând dreptul să o preia în decontul lunii ianuarie 2020.

Având în vedere taxa pe valoarea adăugată raportată ca TVA de plată și pe care contribuabilul a compensat-o până la data de 31.12.2019 (inclusiv) cu soldul sumei negative din perioada precedentă, în valoare totală de X19 lei, a rezultat un sold al sumei negative preluat fără drept în decontul de TVA al lunii ianuarie 2020, deoarece s-a împlinit prescripția, în sumă de **X11 lei** (X20 lei sold sumă negativă aferent ultimului decont de TVA dinaintea celui din decembrie 2014- X19 lei compensările efectuate de contribuabil până la 31 decembrie 2019).

**D)** COMPOSESORATUL X a înregistrat în perioada 01.01.2015-31.12.2020, prin registrul de casă și prin bancă, sume distribuite unor persoane fizice, membri composesori, evidențiate în debitul contului 655 „*Cotizații și contribuții datorate de persoana juridică fără scop patrimonial*”, analitic distinct (14,15,16,17,18,19,20), în valoare totală de X21 lei și în debitul contului 462 „*Creditori diverși*” drepturi pășune/analitic distinct (12.1, 13.1) suma totală de X22 lei prin creditul contului 5311 „*Casa*” sau 5121 „*Conturi la bănci în lei*”.

Sumele sunt evidențiate în registrul de casă și în dispozițiile de plată către casierie, respectiv în extrasele de cont, cu mențiunea „*drept pășune*” cu nominalizarea persoanei beneficiare.

Organele de control au constatat că aceste sume distribuite în numerar reprezintă pentru persoanele fizice beneficiare venituri din alte surse, care se încadrează la prevederile art. 78 alin. (1) și alin. (2) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015/art. 114 alin. (1) și (2) lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016. Pentru aceste sume, s-a concluzionat că



COMPOSESORATUL X avea obligația să rețină, să declare și să plătească la bugetul de stat impozit pe veniturile din alte surse, în sumă totală de X3 lei, care se constituie ca diferență în urma controlului, prin aplicarea cotei de 16% până la data de 31.12.2017 și de 10 % începând cu 01.01.2018.

**II. 2) Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 5257/08.07.2021 și prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 5180/08.07.2021, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de plată în baza Deciziei de impunere F-X/ 29.04.2021, A.J.F.P. X- Serviciul fiscal orășenesc X, a calculat accesorii în sumă totală de X4 lei, din care X5 lei dobânzi, X6 lei penalități de întârziere și X7 lei penalități de nedeclarare. De asemenea, prin Decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr. 5849/30.07.2021, obligațiile fiscale accesorii stabilite în sarcina debitoarei prin deciziile menționate, au fost anulate.**

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de persoana impozabilă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**III.1. Referitor la impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de X3 lei**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este a se stabili dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar această obligație în sarcina petentei, în condițiile în care s-a constatat că COMPOSESORATUL X, în calitate de plătitor de venit, nu a calculat, nu a reținut la sursă și nu a virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile din alte surse.**

**În fapt,** în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada 01.01.2015- 31.12.2020 COMPOSESORATUL X a efectuat, prin registrul de casă și prin bancă, distribuire de numerar unor persoane fizice, membri composesori, înregistrate în debitul contului 655 „Cotizații și contribuții datorate de persoana juridică fără scop patrimonial”, analitic distinct (14,15,16,17,18,19,20), în valoare totală de X21 lei și prin debitul contului 462 „Creditori diverși” drepturi pășune/analitic distinct (12.1, 13.1) suma totală de X22 lei prin creditul contului 5311 „Casa” sau 5121 „Conturi la bănci în lei”.

Sumele sunt evidențiate în registrul de casă și în dispozițiile de plată către casierie, respectiv în extrasele de cont, cu mențiunea „drept pășune” cu nominalizarea persoanei beneficiare.

Din analiza documentelor prezentate la control, organele de control au concluzionat că sumele distribuite în numerar reprezintă pentru persoanele fizice beneficiare venituri din alte surse, care se încadrează la prevederile art. 78 alin. (1) și (2) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015/art. 114 alin. (1) și (2) lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016 și că COMPOSESORATUL X avea obligația ca, la momentul acordării acestora, conform dispozițiilor art. 79 și art. 93 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/art. 115 alin. (1) și art. 132 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, să rețină, să declare și să plătească la bugetul de stat impozit pe veniturile din alte surse, în sumă totală de X3 lei, care se constituie ca diferență în urma controlului (prin aplicarea cotei de 16% până la data de 31.12.2017 și de 10 % începând cu 01.01.2018).

**În drept,** prevederile art. 41 lit. i), art. 78 alin (1) lit. h) și alin. (2), art. 79 și art. 93 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015/ art. 61 lit. i), art. 114 alin. (1) și alin. (2) lit. f) și g), art. 115 și ale art. 132 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016, coroborate cu normele metodologice date în aplicare, dispun că:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

**„art. 41 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit**

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

[...]

*i) venituri din alte surse, definite conform art. 78 și 79<sup>1</sup>.*

**art. 78 Definirea veniturilor din alte surse**

*(1) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:*

[...]

*h) veniturile distribuite persoanelor fizice membrii formelor asociative de proprietate-persoane juridice, prevăzute la art. 26 din Legea nr. 1/2000, cu modificările și completările ulterioare, altele decât veniturile neimpozabile realizate din:*

*1. exploatarea și valorificarea masei lemnoase, definite potrivit legislației în materie, din pădurile pe care le au în proprietate, în volum de maximum 20 mc/an, pentru fiecare membru asociat;*

*2. exploatarea masei lemnoase, definite potrivit legislației în materie, din pădurile pe care le au în proprietate, în volum de maximum 20 mc/an, acordată fiecărui membru asociat.*

*(2) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu, precum și cele enumerate prin normele metodologice elaborate în aplicarea prezentului articol.*

**art. 79 Calculul impozitului și termenul de plată**

*(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.*

*(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.*

*(3) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.*

**art. 93 Obligații declarative ale plătitorilor de venituri cu reținere la sursă**

*(1) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, sunt obligați să calculeze, să rețină, să vireze și să declare impozitul reținut la sursă, până la termenul de virare a acestuia inclusiv, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”*

HG 44/2003 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal

**„152. În aplicarea art. 78 alin. (2) din Codul fiscal, în această categorie se includ, de exemplu, următoarele venituri realizate de persoanele fizice:**

[...]

*- veniturile distribuite persoanelor fizice asociate în forme de proprietate asociative - persoane juridice, prevăzute la art. 26 din Legea nr. 1/2000, cu modificările și completările ulterioare, altele decât cele prevăzute la pct. 73;”*

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

**„art. 61 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit**

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

[...]

*i) venituri din alte surse, definite conform art. 114 și 117.*

**art. 114 Definirea veniturilor din alte surse**

*(1) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 61 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.*

*(2) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:*

[...]

f) veniturile distribuite persoanelor fizice membrii formelor asociative de proprietate-persoane juridice, prevăzute la 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, altele decât veniturile neimpozabile realizate din:

1. exploatarea și valorificarea masei lemnoase, definite potrivit legislației în materie, din pădurile pe care le au în proprietate, în volum de maximum 20 mc/an, pentru fiecare membru asociat;

2. exploatarea masei lemnoase, definite potrivit legislației în materie, din pădurile pe care le au în proprietate, în volum de maximum 20 mc/an, acordată fiecărui membru asociat;

g) veniturile din activități, altele decât cele de producție, comerț, prestări de servicii, profesii liberale și din drepturi de proprietate intelectuală, precum și activități agricole, silvicultură și piscicultură, pentru care sunt aplicabile prevederile cap. II - Venituri din activități independente și cap. VII - Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură;

#### **art. 115- Calculul impozitului și termenul de plată**

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. a) - k), precum și în normele metodologice elaborate în aplicarea art. 114. (în vigoare până la 31.12.2017)

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art. 114, cu excepția veniturilor prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. l).

(Conform prevederilor Legii nr. 30/2019 pentru aprobarea OUG nr. 25/2018, la articolul 115, alineatul (1) se modifică, cu aplicare începând cu impozitul pe venit datorat pentru veniturile realizate în anul 2019, astfel:

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art. 114, cu excepția veniturilor prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. l) și m).)

(1<sup>^</sup>1) Fac excepție de la prevederile alin. (1) contribuabilii care obțin venituri din activitățile prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. g), care fac dovada înregistrării fiscale pentru activitatea respectivă, potrivit legislației în materie, prin depunerea declarației pe propria răspundere, la plătitorii de venituri, la momentul plății veniturilor.

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

(3) Impozitul astfel reținut se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.

#### **art. 132- Obligații declarative ale plătitorilor de venituri cu reținere la sursă**

(1) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, sunt obligați să calculeze, să rețină, să plătească și să declare impozitul reținut la sursă, până la termenul de plată a acestuia inclusiv.”

#### **HG nr. 1/2016 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal**

„34. (2) În veniturile din activitățile prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal sunt cuprinse veniturile realizate de contribuabilii care nu sunt înregistrați fiscal potrivit legislației în materie și care desfășoară activități de producție, comerț, prestări de servicii, profesii liberale, din drepturi de proprietate intelectuală, precum și venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, fără a avea caracter de continuitate și pentru care nu sunt aplicabile prevederile cap. II Venituri din activități independente și cap. VII Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură din titlul IV al Codului fiscal.”

Conform acestor prevederi legale, veniturile din alte surse sunt venituri impozabile, cu excepțiile prevăzute de legiuitor, fiind neimpozabile veniturile realizate de persoanele fizice membrii formelor asociative de proprietate- persoane juridice, din exploatarea și valorificarea masei lemnoase, din pădurile pe care le au în proprietate, în volum de maximum 20 mc/an,

pentru fiecare membru asociat. Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor, de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16%, respectiv 10% asupra venitului brut și se virează de către plătitorii de venituri, la bugetul de stat, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.

În speță, din documentele la dosar se reține că organele de control au constatat că în perioada 01.01.2015- 31.12.2020 COMPOSESORATUL X a realizat **distribuirii în bani (lei)** către membrii săi, reprezentând „**drept pășune**”, pentru care în contabilitate se efectuează articolul contabil:

655 „*Cotizații și contribuții datorate de persoana juridică fără scop patrimonial*”= 5311 „*Casa*”/5121 „*Conturi la bănci în lei*”, sau

462 „*Creditori diverși*” drepturi pășune= 5311 *Casa/5121 „Conturi la bănci în lei”*

Conform precizărilor inspectorilor fiscali, valoarea totală a acestor distribuirii este de X23 lei, iar impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar aferent acestora este în sumă de X3 lei, repartizat astfel:

An 2015: plăți evidențiate în cont 655 (pășune), bază impozabilă X24 lei, impozit X25 lei;

An 2016: plăți evidențiate în cont 655 (pășune), bază impozabilă X26 lei, impozit X27 lei;

An 2017: plăți evidențiate în cont 655 (pășune), bază impozabilă X28 lei, impozit X29 lei;

An 2018: plăți evidențiate în cont 655 (pășune), bază impozabilă X30 lei, impozit X31 lei;

An 2019: plăți evidențiate în cont 655 (pășune), bază impozabilă X32 lei, impozit X33 lei;

An 2020: plăți evidențiate în cont 655 (pășune), bază impozabilă X34 lei, impozit X35 lei.

În susținerea contestației petenta afirmă aceste venituri nu sunt impozabile în limita prevăzută de dispozițiile art. 78 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/art. 114 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016, dar organul de control le înlătură în totalitate, fără a efectua o analiză a încadrării veniturilor distribuite persoanelor fizice, membri composesori, în limita volumului maxim de 20 mc/an.

Referitor la această afirmație a contestatarii, din documentele la dosar, organul de soluționare reține că în urma inspecției fiscale veniturile înregistrate conform operațiunii contabile: 462 „Creditori”= 5311 „Casa” distribuite membrilor composesori, reprezentând distribuirii în numerar către aceștia ca drept pădure proporțional cu suprafața deținută, până la echivalentul valoric al limitei de 20 mc prevăzut de lege, NU au făcut obiectul diferențelor în ceea ce privește impozitul pe venituri din alte surse și drept urmare, afirmația petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei. În fapt impozitul pe veniturile din alte surse suplimentar în sumă de X3 lei este aferent doar sumelor evidențiate în registrul de casă și în dispozițiile de plată către caserie, respectiv în extrasele de cont, cu mențiunea „drept pășune” cu nominalizarea persoanei beneficiare.

De exemplu: prin Dispoziția de plată nr. 201/30.03.2015, Composesoratul a distribuit către beneficiarii BP și BT suma totală de X36 lei, din care se precizează că X37 lei reprezintă „drept pădure 2014”, iar suma de X38 lei reprezintă „drept pășune 2014”. Organul de soluționare reține că în Anexa 4 a) la Raportul de inspecție fiscală, intitulată „Situția cont 655, plăți drept pășune Casa și Banca” este cuprinsă doar suma de X38 lei reprezentând drept pășune, rezultând astfel fără echivoc că sumele distribuite membrilor composesori cu titlul de „drept pădure”, nu au făcut obiectul constatărilor organelor de control fiscal.

Tot pentru exemplificare se reține că în luna aprilie 2015 Composesoratul a acordat membrilor „contribuții datorate 2014” în sumă totală de X39 lei și „drept acordat- creditori diverși” în sumă de X40 lei, în total X41 lei, din care doar suma de X39 lei, reprezentând conform documentelor de plată „drept pășune”, a făcut obiectul constatărilor organelor de control.

Organul de soluționare reține că și după data de 01.01.2016 petenta a distribuit membrilor composesori atât cotă parte din subvenția A.P.I.A. cât și drepturi aferente exploatării și valorificării lemnului din pădurile deținute, iar contravaloarea acestora din urmă nu a făcut obiectul constatărilor organelor de inspecție fiscală.

Astfel, se constată că echipa de control nu a inclus la venituri impozabile din alte surse, veniturile realizate de membrii composesori din exploatarea și valorificarea masei lemnoase,

definite potrivit legislației în materie, din pădurile pe care le au în proprietate, repartizate de Composesorat proporțional cu suprafața de pădure deținută de fiecare, fiind respectate dispozițiile art. art. 78 alin (1) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015/ art. 114 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În motivarea contestației reprezentantul Composesoratului afirmă că pentru perioada fiscală de după 01.01.2016 „deși noul cod fiscal păstrează ca neimpozabile aceste venituri obținute de membrii composesori în limita volumului maximum 20 mc/an (conform dispozițiilor art. 114 alin. (2) litera f) din Legea 227/2015), organul fiscal face trimitere la dispozițiile literei g) a alin. (2) art. 114 Cod Fiscal, încadrând cu rea credință ca impozabile aceste venituri din exploatarea masei lemnoase din pădurile pe care aceștia le au în proprietate”, dar cum el însuși a precizat în contestație „sumele distribuite membrilor composesori după 01.01.2016 reprezintă forme de sprijin acordate producătorilor agricoli din sectorul vegetal sub forma schemelor de plăți directe și ajutoarelor naționale tranzitorii în conformitate cu Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 3/2015”, „drepturi din subvenția încasată de la A.P.I.A.”, și nu venituri din exploatarea și valorificarea lemnului. Astfel, se reține că în mod legal organele de control au constatat că pentru sumele distribuite din subvențiile A.P.I.A. se aplică prevederile art. 114 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016.

În interpretarea normelor de aplicare ale art. 114 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal, petenta precizează că pentru ca veniturile obținute de membrii composesori din exploatarea masei lemnoase din pădurile pe care le au în proprietate să fie impozabile ca venituri din alte surse trebuie mai întâi ca aceștia, să nu fie înregistrați fiscal și în subsidiar trebuie îndeplinite cumulativ două condiții: aceste venituri să nu aibă caracter de continuitate și să nu li se aplice prevederile cap. II - Venituri din activități independente și cap. VII Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultura din titlul IV al Codului fiscal.

Referitor la aceste susțineri ale petentei, organul de soluționare le constată eronate deoarece în speță persoanele care au primit numerar nu sunt înregistrate fiscal și nu a fost prezentată declarația prevăzută la art. 115 alin. (1<sup>^</sup>1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, anterior citat. Acestea fac parte dintr-o formă asociativă cu personalitate juridică, care acordă venituri cu regim de impunere la sursă membrilor săi, Composesoratul desfășurând activități de exploatare cu caracter continuu și nu persoanele fizice, membri ai săi. Subvențiile APIA nu sunt acordate pentru a fi distribuite proprietarilor pășunilor, ci pentru a fi efectuate lucrări de întreținere a pășunilor, iar faptul că Composesoratul beneficiază de scutire pentru aceste venituri pe care le-a distribuit parțial membrilor săi, nu presupune automat că veniturile sunt scutite și la persoanele fizice beneficiare, ci trebuiesc aplicate prevederile fiscale privind impozitarea veniturilor persoanelor fizice.

În contestația depusă petenta afirmă că voința legiuitorului de a nu impozita veniturile realizate de persoanele fizice din exploatarea și valorificarea masei lemnoase în volum de maxim 20 mc/an, din pădurile pe care aceștia le au în proprietate, rezultă fără echivoc și din dispozițiile art. 105 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pe care le citează, considerând că situației de fapt îi sunt aplicabile prevederile acestuia:

**„art. 105- Venituri neimpozabile**

*(1) Nu sunt venituri impozabile veniturile realizate de persoanele fizice/membrii asocierilor fără personalitate juridică din valorificarea în stare naturală a următoarelor:*

*a) produse culese din flora sălbatică, exclusiv masa lemnoasă. În cazul masei lemnoase sunt venituri neimpozabile numai veniturile realizate din exploatarea și valorificarea acesteia în volum de maximum 20 mc/an din pădurile pe care contribuabilii le au în proprietate;”*

ceea ce este total eronat, deoarece COMPOSESORATUL X are personalitate juridică. Acesta a fost înființat ca formă asociativă de proprietate asupra terenurilor silvice reglementată la art. 26 alin. (1) 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, conform căruia: „(1) Foștilor membri ai formelor asociative de proprietate asupra terenurilor cu vegetație forestieră, composesorate, obști de moșneni în devălmășie, obști răzeșești nedivizate, păduri grânicerești și alte forme asociative asimilate acestora, precum și moștenitorilor acestora, care au formulat cereri de reconstituire a dreptului de proprietate în baza art. 46 din Legea fondului funciar nr. 18/1991, republicată, li se va elibera un singur titlu de proprietate, cu mențiunea la titular: „composesorat”, „obște de moșneni”, „obște de răzeși”, „păduri grânicerești”, alte asociații și cu denumirea localității respective.”

Potrivit art. 28 alin. (4) din același act normativ: „(4) Prin hotărâre judecătorească formele asociative de exploatare în comun, constituite în condițiile și cu respectarea regimului silvic prevăzut de lege, dobândesc calitatea de persoană juridică. Hotărârea judecătorească va fi înscrisă într-un registru special ținut de judecătorie.”

Or prevederile art. 105 alin. (1) pct. a) din Legea nr. 227/2015, invocat de petentă, se referă la persoanele fizice/membrii asocierilor FĂRĂ PERSONALITATE JURIDICĂ, iar COMPOSESORATUL X este, așa cum am arătat anterior, entitate CU PERSONALITATE JURIDICĂ, fiind înregistrată în Registrul Composesoratelor din cadrul Judecătoriei X, acesteia fiindu-i aplicabile prevederile art. 114- Definirea veniturilor din alte surse alin. 2 lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, citate anterior.

Contestatară susține că sumele distribuite membrilor composesori după 01.01.2016 se încadrează în prevederile art. 62 lit. a) din Codul fiscal, conform căruia:

**„art. 62 Venituri neimpozabile**

*În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile:*

*a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, primite de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice sau colectate public, inclusiv cele din fonduri externe nerambursabile, precum și cele de aceeași natură primite de la organizații neguvernamentale, potrivit statutelor proprii, sau de la alte persoane;”*

coroborate cu dispozițiile punctului 3 alin. (3) din Normele metodologice date în aplicarea art. 62 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 1/2016:

*„3. (3) Potrivit prevederilor art. 62 lit. a) din Codul fiscal, în categoria veniturilor neimpozabile se cuprind și formele de sprijin cu destinație specială acordate din bugetul de stat și din fonduri externe nerambursabile în conformitate cu legislația internă și reglementările europene, de exemplu:*

*a) forme de sprijin acordate producătorilor agricoli din sectorul vegetal sub forma schemelor de plăți directe și ajutoarelor naționale tranzitorii în conformitate cu Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 3/2015 pentru aprobarea schemelor de plăți care se aplică în agricultură în perioada 2015- 2020 și pentru modificarea art. 2 din Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 104/2015, cu modificările și completările ulterioare;”*

Dar COMPOSESORATUL X nu se încadrează în categoria mai sus menționată întrucât deține personalitate juridică, iar prevederile legale invocate, respectiv art. 2 din Legea nr. 36/1991, prevăd că formele de asociere prevăzute la alin. (2) al art. 2 nu au personalitate juridică:

Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură:

**„Art. 2. - Formele de asociere simple sunt asocierile pe bază de înțelegere între două sau mai multe familii, având ca scop exploatarea terenurilor agricole, creșterea animalelor, aprovizionarea, depozitarea, condiționarea, prelucrarea și vânzarea produselor, prestarea unor servicii, precum și alte activități.**

*Asocierile prevăzute la alin. 1 se pot constitui prin înțelegere verbală sau scrisă, fără altă formalitate juridică, cei în cauză stabilindu-și singuri obiectul activității și condițiile în care înțeleg să-și desfășoare activitatea.*

**Formele de asociere prevăzute la alin. 2 nu au personalitate juridică.”**

În speță, COMPOSESORATUL X, funcționează sub forma unei asociații fără scop

patrimonial cu personalitate juridică, înregistrată în Registrul Composesoratelor din cadrul Judecătorei X și își desfășoară activitatea în baza prevederilor Legii nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, solicitate potrivit Legii fondului funciar nr. 18/1991.

În acest sens se reține că Composesoratului i se aplică dispozițiile art. 15 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform căroră:

**„art. 15 Reguli speciale de impozitare**

[...]

(2) În cazul organizațiilor nonprofit, organizațiilor sindicale, organizațiilor patronale, la calculul rezultatului fiscal, următoarele tipuri de venituri sunt venituri neimpozabile:

[...]

i) resursele obținute din fonduri publice sau din finanțări nerambursabile;”

Astfel, se reține că legiuitorul a prevăzut că veniturile organizației nonprofit în calitatea de persoană juridică, nu cele ale persoanelor fizice- membrii asocierii, obținute din finanțări nerambursabile, sunt venituri neimpozabile.

Drept urmare, petenta a considerat eronat că respectivele sume sunt un drept care se cuvine unor persoane fizice, fără nicio obligație declarativă din punct de vedere fiscal, făcând confuzie între dreptul de proprietate în ceea ce privește pășunile aparținând composesoratului și drepturile pe care le-ar avea asociații în calitatea lor de persoane fizice, subvenția fiind acordată, așa cum s-a menționat unei forme de ASOCIERE cu personalitate juridică- COMPOSESORAT- pentru pășunile administrate.

Se reține că nicio prevedere legală invocată de petentă nu prevede scutirea veniturilor obținute de membrii composesori din redistribuirea subvențiilor APIA, iar faptul că prin Bugetele de venituri și cheltuieli aprobate de ADUNAREA GENERALĂ a Composesoratului s-au prevăzut la capitolul de Cheltuieli „Contribuții datorate din sume APIA”, nu poate duce la scutirea impozitării veniturilor pentru persoanele fizice.

În ceea ce privește sumele încasate de la APIA, se reține că acestea au fost acordate, pentru întreținerea pășunilor, COMPOSESORATULUI X, ca entitate de sine stătătoare, care deține în administrare pășuni, forma de asociere fiind de asociație cu personalitate juridică în care bunurile sunt utilizate în comun, respectiv organizație fără scop lucrativ ca formă indiviză de proprietate, în DEVĂLMĂȘIE, și că Composesoratul are obligația de a utiliza toate resursele puse la comun, terenuri, bunuri, mijloace financiare, inclusiv subvențiile, pentru scopul pentru care a fost creat. Subvențiile APIA se utilizează pentru îmbunătățirea pășunatului, respectiv pentru întreținerea și dezvoltarea pășunilor, ASOCIAȚIA neavând voie să împartă subvenția cetățenilor, aceasta trebuind a fi utilizată doar pentru scopul pentru care a fost acordată.

În concluzie, plățile analizate în speță reprezintă venituri din alte surse obținute de persoanele nominalizate în documentele prezentate (tabele, dispoziții plată către casierie) pentru care, în condițiile în care petenta nu deține, de la beneficiarii de venituri, declarația pe propria răspundere a declarării veniturilor prevăzută la art. 115 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, anterior citat, avea obligația să rețină impozit pe venit de la persoanele care au beneficiat de sumele în cauză, deoarece nu se poate face dovada declarării și implicit a plății impozitului pe venit obținut de persoanele care au beneficiat de sumele în cauză prin declararea lor în declarația privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice (declarația unică), ceea ce a condus în mod legal la stabilirea de către organul de control a impozitului pe venit în sumele menționate.

Având în vedere cele menționate anterior, organul de soluționare nu poate reține susținerea petentei că veniturile din subvențiile pentru pășune acordate membrilor formelor asociative de proprietari, sunt venituri neimpozabile, deoarece COMPOSESORATUL X este entitate cu personalitate juridică, cererile unice de plată fiind făcute în numele asociației și nu în numele unor persoanelor fizice și ca urmare scutirea nu se aplică celor din urmă, ci Composesoratului. Astfel, se constată că în mod legal organele de control au stabilit în sarcina

petentei obligația plății către bugetul de stat a unui impozit pe veniturile din alte surse suplimentar în sumă de X3 lei.

Date fiind cele de mai sus, în condițiile în care argumentele și documentele prezentate de persoana impozabilă nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1) și ale art 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

**„art. 276 Soluționarea contestației**

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

**art. 279 Soluții asupra contestației**

*(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile punctului 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că:

*„Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,*

urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de COMPOSESORATUL X împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/29.04.2021, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.04.2021, cu privire la impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de X3 lei.

**III.2. Referitor la TVA în sumă de X8 lei**

*Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este a se stabili dacă COMPOSESORATUL X avea obligația să calculeze pro rata pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată cu drept de deducere, în condițiile în care funcționează sub forma unei asociații fără scop patrimonial cu personalitate juridică și realizează atât operațiuni neimpozabile, care nu intră în sfera TVA, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoana impozabilă, activități economice în sfera TVA.*

În fapt, din documentele la dosar se reține că COMPOSESORATUL X este constituit în baza art. 28 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, pe durata nedeterminată și este înscris în Registrul Composesoratelor din cadrul Judecătoriei X.

Conform Registrului membrilor composesori, acesta deține un număr de 326 membrii composesori, 1.127,64 ha pădure și 562,96 ha pășune.

COMPOSESORATUL X, este persoană juridică de drept privat fără scop patrimonial care desfășoară și activități economice. Aceasta este o organizație fără scop lucrativ, care a luat forma juridică de asociație pentru utilizarea resurselor în activitatea de interes nonpatrimonial, conform obiectivelor, respectiv a scopului pentru care a fost înființată, inclusiv exploatarea și distribuția în natură a drepturilor pentru membri composesori din pădurea aflată în proprietatea acestora ca formă indiviză de proprietate, în devălmășie.

Persoana impozabilă este înregistrată în scopuri de TVA începând din data de 01.10.2008 și din 01.01.2015 are ca perioadă fiscală luna calendaristică.

Din verificarea modului de justificare a deducerii TVA, în baza jurnalelor de cumpărări și a documentelor justificative prezentate, organul de inspecție fiscală a constatat că taxa pe valoarea adăugată dedusă de persoana impozabilă, este aferentă în principal următoarelor operațiuni:

A) achiziții de bunuri și servicii din țară, cu o TVA dedusă în valoare totală de X13 lei, din



care ponderea cea mai mare o are TVA dedusă pentru achiziția de servicii silvice și servicii de exploatare forestieră;

**B)** achiziții de bunuri pentru care persoana impozabilă a aplicat taxarea inversă (grinzi, cherestea rășinoase, grinzi rășinoase, dulapi rășinoase, cherestea tivită, porumb boabe), cu o TVA dedusă în valoare totală de X14 lei.

TVA colectată în perioada verificată a fost în sumă totală de X15 lei, din care TVA în sumă de X14 lei este aferentă achizițiilor de bunuri pentru care persoana impozabilă a aplicat taxarea inversă, iar TVA în valoare de X16 lei este aferentă serviciilor de închiriere teren (pășune) către societăți comerciale și diverse persoane fizice, închiriere cabană către diverse persoane fizice și juridice, precum și livrărilor de material lemnos către clienți persoane fizice.

În perioada ianuarie 2015- septembrie 2020 contribuabilul a efectuat livrări de bunuri supuse măsurilor de simplificare precum: masă lemnoasă pe picior, lemn rotund (gorun, fag, pin, paltin), lemn de foc (frasin, pin, carpen, fag, gorun, paltin), lemn foc fasonat (fag, gorun) în valoare totală de X17 lei.

În urma inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au constatat că, COMPOSESORATUL X este persoană juridică de drept privat fără scop patrimonial care desfășoară și activități economice, care s-a înregistrat în scopuri de TVA și care realizează atât operațiuni neimpozabile (care nu intră în sfera TVA), pentru o parte din operațiunile desfășurate neîndeplinind cumulativ condițiile din Codul fiscal pentru a fi considerată persoană impozabilă conform art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 269 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă (activități economice în sfera TVA) pentru operațiunile taxabile, rezultând deci că este persoană parțial impozabilă din punct de vedere al TVA. În scopul activităților desfășurate, acesta a efectuat achiziții destinate atât operațiunilor care nu dau drept de deducere al TVA cât și achiziții destinate operațiunilor care dau drept de deducere al TVA, fără să înscrie în jurnalul de cumpărări într-o coloană distinctă TVA aferentă acestora, considerând că are drept integral de deducere indiferent de natura operațiunilor.

În fapt, echipa de control a constatat că:

**a)** Contribuabilul are calitatea de persoană parțial impozabilă întrucât realizează:

- operațiuni impozabile, pentru care are calitatea de persoană impozabilă (activități economice constând în livrare material lemnos și masă lemnoasă pe picior către diverse persoane fizice și juridice, activități de închiriere pășune/terenuri în perimetrul de exploatare a Carierei de bazalt;

- operațiuni neimpozabile (care nu intră în sfera TVA), precum distribuirea masei lemnoase către membrii composesori.

Potrivit prevederilor art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până în 31.12.2015), respectiv ale art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare de la 01.01.2016), persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.

**b)** În evidența contabilă a contribuabilului s-au înregistrat operațiuni precum:

- vânzări masă lemnoasă pe picior în baza facturilor emise către diverși clienți din țară, operațiuni evidențiate în bilanțurile contabile la capitolul „Venituri din activități economice” și vânzări de material lemnos (pin, gorun, molid, lemn foc, lemn de lucru) către diverse persoane fizice și juridice în baza facturilor și a bonurilor emise de casa de marcat aflată în dotarea acestuia. Operațiunile de această natură au fost înregistrate în contul 701 „*Venituri din vânzarea produselor finite*”;

- distribuiri de masă lemnoasă pe picior și distribuiri în numerar membrilor composesori, operațiuni înregistrate de contribuabil în bilanțurile contabile la capitolul „*Venituri din activitățile fără scop patrimonial*”.

c) Prevederile art. 147 alin. (2)-(4) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 300 alin. (2)-(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal stipulează în mod concret modalitatea de deducere a TVA pentru operatorii economici care fac parte din categoria persoanelor parțial impozabile cum este și cazul de față;

d) Operatorul verificat nu a ținut evidențe distincte din punct de vedere al TVA în ceea ce privește activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, deducând integral TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii;

e) Având în vedere faptul că entitatea a efectuat în perioada supusă inspecției fiscale achiziții de bunuri și servicii pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, TVA aferentă trebuia dedusă pe bază de pro-rată, în temeiul prevederilor art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 300 alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile art. 147 alin. (6) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 300 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organul de inspecție fiscală a determinat pro rata pentru fiecare an în parte și a calculat TVA pe care contribuabilul avea obligația să o ajusteze în sună de **X8 lei**.

**În drept**, persoana parțial impozabilă își exercită dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art. 147 alin. (1)-(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/art. 300 alin. (1)-(5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

**„art. 147 Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă**

**(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.**

**(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. În condițiile stabilite prin norme, persoana parțial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.**

**(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.**

**(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.”**

**„art. 300 Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă**

(1) *Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 269, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.*

(2) *Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt sau de către o persoană parțial impozabilă se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. Persoana parțial impozabilă poate aplica pro rata în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.*

(3) *Taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se deduce integral;*

(4) *Taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni nu se deduce;*

(5) *Taxa aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se deduce pe bază de pro rata. Prin excepție, în cazul achizițiilor destinate realizării de investiții, care se prevăd că vor fi utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, este permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată pe parcursul procesului investițional, urmând ca taxa dedusă să fie ajustată în conformitate cu prevederile art. 305.”*

În speță, pentru prezentarea clară a stării de fapt fiscale se impun următoarele precizări:

- Persoanele juridice de drept privat reprezintă un tip de persoane juridice caracterizate prin modul specific de constituire al acestora, inclusiv prin asociere (e.g. Legea nr. 31/1990);
- După scopul urmărit, persoanele juridice sunt cu scop patrimonial, din care fac parte societățile comerciale (cu scop lucrativ) și persoanele juridice fără scop patrimonial (nelucrative) din care fac parte inclusiv asociațiile;
- prin O.G. nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații, deși asociațiile sunt definite chiar în cuprinsul art. 1 alin. (2), ca fiind „persoane juridice de drept privat fără scop patrimonial”, în cuprinsul art. 48 din același act normativ se precizează faptul că ele pot desfășura orice alte activități economice directe, dacă acestea au caracter accesoriu și sunt în strânsă legătură cu scopul principal al persoanei juridice. Această categorie de persoane juridice se deosebește fundamental de societățile comerciale al căror scop principal este obținerea de profit;
- distincția între persoanele juridice cu scop patrimonial și cele fără scop patrimonial rezidă în faptul că în cazul primelor prin activitatea desfășurată se urmărește obținerea de profituri directe pentru asociați (sau asociat), pe când în cazul celorlalte eventuale câștiguri obținute rămân afectate activității nepatrimoniale desfășurate și scopului nepatrimonial urmărit de

## persoana juridică;

- Definiția organizației nonprofit o regăsim la art. 7- „Definiții ale termenilor comuni”, pct. 24 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: „organizație nonprofit- orice asociație, fundație, casă de ajutor reciproc sau federație înființată în România, în conformitate cu legislația în vigoare, dar numai dacă veniturile și activele asociației, casei de ajutor reciproc, fundației sau federației sunt utilizate pentru o activitate de interes general, comunitar sau fără scop patrimonial;”.

Așadar, scopul asociațiilor sau fundațiilor înființate potrivit OG nr. 26/2000 este în principal un scop nepatrimonial. Drept urmare, în mod obișnuit, o organizație fără scop lucrativ care desfășoară doar activități conform statutului, fie ele și continue, nu este persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, deoarece nu îndeplinește condițiile prevăzute la art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/art. 269 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv:

### Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

#### **„art. 127 Persoane impozabile și activitatea economică**

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

### Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

#### **„art. 269- Persoane impozabile și activitatea economică**

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

În interpretarea acestor prevederi legale, se reține că pentru activitățile fără scop patrimonial, desfășurate conform statutului (administrarea și exploatarea terenurilor proprietate privată a membrilor composesori în interesul privat al acestora), COMPOSESORATUL X nu poate fi catalogată drept persoană impozabilă din punct de vedere al TVA deoarece nu desfășoară activitate economică, respectiv scopul său nu este obținerea de venituri cu caracter de continuitate. În speță nu poate fi reținută susținerea petentei că organele de control interpretează în mod defectuos dispozițiile legale, deoarece acestea prevăd că este persoană impozabilă orice persoană care desfășoară activități economice **oricare ar fi scopul sau rezultatul**, concluzia acestora că exploatarea pădurii pentru a asigura drepturile în natură membrilor composesori nu poate fi catalogată drept activitate economică fiind corectă și legală. Altfel, s-ar asimila că intenția legiuitorului ar fi ca orice asociație sau fundație care desfășoară activitate, indiferent de natura acesteia, să aibă automat și calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, o persoană juridică de drept privat fără scop lucrativ, poate desfășura și activități economice, operațiuni pentru care are calitatea de persoana impozabilă și care intră în sfera TVA în conformitate cu dispozițiile art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015), respectiv ale art. 268 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016):

### Legea nr. 571/2003

**„art. 126 Operațiuni impozabile**

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

Legea nr. 227/2015

**„art. 268 Operațiuni impozabile**

(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cuplată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).”

În conformitate cu aceste dispoziții legale, pentru a putea vorbi despre o operațiune în sfera TVA, trebuie să se identifice dacă aceasta este realizată de o persoană impozabilă din perspectiva TVA și dacă operațiunea are caracter de activitate economică.

În cauză, COMPOSESORATUL X, este persoană juridică de drept privat fără scop lucrativ, luând forma juridică de asociație pentru utilizarea resurselor la activitatea de interes nonpatrimonial, conform obiectivelor respectiv a scopului pentru care a fost înființată, inclusiv exploatarea și distribuirea în natură a drepturilor pentru membri composesori din pădurea aflată în proprietatea acestora ca formă indiviză de proprietate, în devălmășie. Totodată, COMPOSESORATUL X desfășoară și activități economice cu caracter continuu, scop în care s-a înregistrat ca plătitoare de TVA la data de 01.08.2008.

Drept urmare, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în mod corect organele de control au constatat că COMPOSESORATUL X, organizație fără scop patrimonial, realizează atât operațiuni neimpozabile (care nu intră în sfera TVA: administrarea și exploatarea terenurilor proprietate privată a membrilor composesori) neîndeplinind cumulativ condițiile prevăzute la art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/art. 268 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, deoarece nu are calitatea de persoană impozabilă conform dispozițiilor art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/ art. 269 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă (activități economice constând în livrare de material lemnos și masă lemnoasă pe picior către diverse persoane fizice și juridice, activități de închiriere pășune/terenuri în perimetrul de exploatare a Carierei de bazalt), operațiuni care sunt taxabile sau scutite. Se reține deci că, din punct de vedere a TVA, întrucât realizează atât operațiuni care se încadrează în sfera de aplicare a taxei cât și operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei, Composesoratul are calitatea de persoană parțial impozabilă.

În drept, în conformitate cu prevederile Codului fiscal, persoanele parțial impozabile deduc taxa pe valoarea adăugată cu respectarea prevederilor art. 147 alin. (1)-(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015), respectiv ale art. 300 alin. (1)-(5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), ANTERIOR CITATE.

În speță, deși contestă raționamentul organelor de control, care au considerat că Composesoratul este persoană parțial impozabilă, prin înregistrările contabile efectuate petenta însăși acționează ca o persoană care nu are drept integral de deducere, nededucând TVA pentru anumite achiziții. În fapt, organele de control au constatat că Composesoratul a dedus fără drept integral taxa pentru mare parte din achizițiile efectuate, deși acestea erau aferente într-o anumită proporție și activității fără scop patrimonial, și având în vedere faptul că pentru aceste achiziții de bunuri și servicii nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, TVA aferentă trebuia dedusă pe bază de pro rată, în temeiul prevederilor art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 300 alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În fapt, din analiza documentelor prezentate la control, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Contribuabilului a înregistrat în evidența financiar-contabilă operațiuni precum:

- vânzări masă lemnoasă pe picior în baza facturilor emise către diverși clienți din țară și vânzări de material lemnos (pin, gorun, molid, lemn foc, lemn de lucru) către diverse persoane fizice și juridice, în baza facturilor și a bonurilor emise de casa de marcat aflată în dotarea acestuia. Operațiunile de această natură au fost înregistrate în contul 701 „Venituri din vânzarea produselor finite” și au fost evidențiate în bilanțurile contabile la capitolul „Venituri din activități economice” ;

- distribuirii de masă lemnoasă pe picior și distribuirii în numerar membrilor composesori, operațiuni înregistrate de contribuabil în bilanțurile contabile la capitolul „Venituri din activitățile fără scop patrimonial”. Operațiunile au fost evidențiate contabil astfel:

- Înregistrarea dreptului cuvenit conform hotărârii AGA:

471 „Cheltuieli înregistrate în avans”= 462 „Creditori” cu valoarea dreptului de primit de către membri

- Acordarea materialului lemnos

462 „Creditori”= 7399 „Alte venit din activități fără scop patrimonial”

655 „Cotizații și contribuții datorate de persoana juridică fără scop patrimonial”= 462 „Creditori” sau

655 „Cotizații și contribuții datorate de persoana juridică fără scop patrimonial”= 5311 „Casa în lei” pentru sumele în numerar acordate membrilor composesori.

Astfel nu poate fi reținută susținerea petentei că organele de control „consideră activitatea de exploatare a pădurii proprietate privată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate ca nefiind activitate economică”, în fapt cu prilejul inspecției constatându-se că exploatarea pădurii s-a efectuat atât în scopul activității economice desfășurate, cât și în beneficiul propriu al membrilor composesori.

Referitor la sesizarea petentei că a tratat ca nedeductibilă TVA aferentă achizițiilor de servicii de la S.C. B S.R.L., S.C. CV S.R.L., S.C. C13 S.R.L., prin înregistrarea concomitentă în creditul contului 4426 „TVA deductibilă” a sumelor înscrise în facturile emise de aceștia înregistrate inițial în debitul contului 4426 „TVA deductibilă”, din documentele la dosar se reține că, deși organul fiscal a afirmat că operatorul verificat a dedus integral TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, așa cum a susținut și petenta, COMPOSESORATUL X nu a dedus TVA pentru anumite achiziții. Dar, se constată și că organul de control a ținut cont în calculele efectuate, de taxa pe care petenta nu a dedus-o, obiectul calculelor efectuate pentru determinarea pro ratei constituindu-l doar taxa efectiv dedusă, așa cum reiese și din anexele întocmite la Raportul de inspecție fiscală.

Conform Anexelor nr. 3 lit. de la a) la f) la Raportul de inspecție fiscală, organele de control au respins la deducere pe bază de pro rată doar taxa pentru achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația sau care deserveșc atât activitatea economică constând în vânzări de masă lemnoasă și închirieri de imobile, cât și operațiunile nepatrimoniale și pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, cum ar fi achiziții de servicii silvice (serviciile silvice de pază și protecție, inventariere, marcare și predare în vederea exploatării), telefonie mobilă, obiecte de inventar, gaze, reparații auto, HDD extern, router, cameră web etc.

Referitor la precizarea că „*potrivit contractelor încheiate cu SC B SRL, SC CV SRL, SC C13 SRL, achizițiile respective au reprezentat servicii exploatare masă lemnoasă și transport pentru membrii composesori având fără echivoc ca destinație utilizarea în folosul unor operațiuni taxabile.*”, organul de soluționare reține că reprezentantul contestatarii se află într-o evidentă eroare, deoarece exploatarea de masă lemnoasă și transportul acesteia pentru membrii composesori nu este operațiune în sfera TVA, petenta neîntocmind pentru beneficiari facturi/bonuri fiscale cu TVA. De altfel, faptul că petenta nu a dedus TVA aferentă achiziției acestor servicii denotă tocmai faptul că ea însăși a considerat că operațiunile sunt aferente activității fără scop lucrativ, pe care în mod evident o desfășoară. Or exploatarea în interesul propriu al membrilor composesori nu presupune doar exploatarea propriu zisă a masei lemnoase, ci și alte activități de administrare și contractare, care consumă din resursele achiziționate de petentă și pentru care aceasta deduce integral TVA. De exemplu, exploatarea în interesul propriu al membrilor composesori nu se putea efectua fără o marcare a masei lemnoase de către R.P.L. OS RA, cu care petenta are încheiat Contractul de prestări servicii silvice nr. 1/22.05.2009 având ca obiect „*serviciile silvice de pază și protecție, inventariere, marcare și predare în vederea exploatării etc.*”. Dar petenta a dedus integral TVA înscrisă de acest prestator în facturile întocmite, deși evident, o parte din servicii a fost prestată în interesul propriu al membrilor composesori.

Organul de soluționare constată că în mod legal organele de control au stabilit că petenta trebuia să deducă taxa aferentă acestor achiziții pe bază de pro rată, calculată în conformitate cu prevederile art. 147 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/art. 300 alin (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care dispun că:

Legea 571/2003 privind Codul fiscal

**„art. 147 Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă**

[...]

(6) Pro-rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.”

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

**„art. 300 Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă**

[...]

(6) Pro rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de

deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul de stat sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.”

și să efectueze ajustările taxei deduse în conformitate cu dispozițiile art. 147 alin. (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/art. 300 alin. (14) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

**„art. 147 Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă**

[...]

(12) La sfârșitul anului, persoanele impozabile cu regim mixt trebuie să ajusteze taxa dedusă provizoriu astfel:

a) din taxa de dedus determinată definitiv, conform alin. (11), se scade taxa dedusă într-un an determinată provizoriu, conform alin. (10);

b) rezultatul diferenței de la lit. a), în plus sau în minus după caz, se înscrie în rândul de regularizări din decontul de taxă, prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, aferent ultimei perioade fiscale a anului, sau în decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale a persoanei impozabile, în cazul anulării înregistrării acesteia.”

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

**„art. 300 Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă**

(14) La sfârșitul anului, persoanele impozabile cu regim mixt trebuie să ajusteze taxa dedusă provizoriu, cu excepția prevăzută la alin. (13), astfel:

a) din taxa de dedus determinată definitiv, conform alin. (12), se scade taxa dedusă într-un an, determinată pe bază de pro rata provizorie;

b) rezultatul diferenței de la lit. a), în plus sau în minus după caz, se înscrie în rândul de regularizări din decontul de taxă, prevăzut la art. 323, aferent ultimei perioade fiscale a anului, sau în decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale a persoanei impozabile, în cazul anulării înregistrării acesteia.”

Referitor la serviciile silvice de pază și protecție, inventariere, marcarea serviciilor, întocmirea actelor de punere în valoare și predare în vederea exploatarei, reprezentantul Composesoratului precizează că au fost achiziționate, fiind obligatorii conform dispozițiilor art. 10 alin. (1) din Legea nr. 46/2008 privind Codul silvic. Dar dreptul de deducere a acestor servicii, fie ele și obligatorii, trebuie analizat prin prisma prevederilor Titlului TVA din Codul fiscal. Astfel, dacă Composesoratul nu ar desfășura deloc activitate economică, achiziția de servicii de pază și protecție a pădurii tot ar fi obligatorie, dar asta nu ar presupune automat existența dreptului de deducere a taxei. În speță, serviciile silvice achiziționate de petentă au fost destinate atât activității economice desfășurate de petentă, cât și activității fără scop patrimonial, desfășurată în beneficiul membrilor composesori, persoane fizice, iar petenta nu avea drept integral de deducere.

Petenta invocă dispozițiile art. 266 alin. (1) pct. 4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform cărora:

**„art. 266 Semnificația unor termeni și expresii**

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

4. **activitate economică** are înțelesul prevăzut la art. 269 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta;” și pe cele ale art. 269 alin. (1) și (2) din



același act normativ, anterior citate, dar din abordarea sa reiese că nu face distincție între cele două tipuri de activități (economice și noneconomice), le confundă și le abordează sub prisma faptului că toate sunt desfășurate de aceeași entitate, fără să țină cont că membrii sunt organizați într-o formă asociativă care s-a constituit în principal în interesul lor personal nepatrimonial și care poate să desfășoare și activități economice, din exploatarea proprietăților administrate în devălmășie, cu urmărirea scopului propus prin statut.

Contestatară acuză dubla măsură aplicată de organul fiscal care, în abordarea fiscală a activităților, consideră operațiunile de exploatare a masei lemnoase și transportul acesteia la domiciliul membrilor composesori ca nefiind operațiuni care presupun exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și în același timp impozitează aceste venituri din alte surse pentru fiecare an al perioadei 2015-2020, deci continuu. Dar confuzia în care se află reprezentantul composesoratului este evidentă, deoarece acesta nu face distincție între veniturile taxabile pe care ar trebui să le înregistreze Composesoratul în calitate sa de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA pentru activitatea de administrare și exploatare a pădurilor în scopul punerii la dispoziția membrilor composesori, cu titlu gratuit, **deci fără a se înregistra venituri cu TVA în contrapartidă**, și veniturile obținute de persoanele fizice din alte surse și care nu au nicio legătură cu sfera TVA. Continuitatea veniturilor din alte surse obținute de persoanele fizice, membri composesori este reală, dar persoanele fizice nu sunt înregistrate individual în scopuri de TVA și nu percep TVA pe aceste venituri.

Contestatară abordează problematica din punct de vedere al continuității operațiunilor și menționează că *„continuitatea veniturilor obținute din exploatarea pădurii private pentru membrii composesori este dovedită prin însăși înregistrarea an de an în contabilitatea subscrisei a acestora”*, aspect care nu a fost negat de organul de inspecție, care a constatat că Composesoratul exploatează terenurile pe care le deține în scopul obținerii de venituri impozabile, această activitate fiind evidențiată în bilanțuri la capitolul *„Venituri din activități economice”*, în urma controlului fiind admisă la deducere TVA în proporția aferentă. Totodată însă, Composesoratul desfășoară și activitățile fără scop patrimonial pentru care s-a constituit în fapt, operațiuni înregistrate în bilanțurile contabile la capitolul „Venituri din activitățile fără scop patrimonial”. Iar pentru a desfășura aceste activități petenta angajează cheltuieli, aferent cărora deduce TVA, deși scopul acestor activități nu este de a obține venituri în sfera TVA, ci servesc scopului nepatrimonial urmărit de persoana juridică.

Deci CONTINUITATEA, la care petenta face referire, a activităților economice și a celor noneconomice, nu este de natură să influențeze calitatea sa de persoană parțial impozabilă.

În susținerea contestației, reprezentantul composesoratului face trimitere la prevederile art. 11 alin. (11) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care dispun că *„(11) În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.”* și invocă hotărârile CJUE în cauza C-263/11 Ainars Redlihs și în cauzele conexe C-180/10 și C-181/10. Petenta citează din aceste hotărâri paragrafe precum:

- *„exploatarea pădurii prin măsuri active de administrare forestieră prin mobilizarea unor mijloace analoage celor utilizate de un producător, de un comerciant sau de un prestator de servicii în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, (...) trebuie calificată ca „activitate economică” în sensul acestei dispoziții”;*

- *„vânzarea lemnului provenit dintr-o pădure privată, trebuie considerată o „exploatare” a acestui bun în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA.”*

- *„O persoană fizică ce a exercitat o activitate agricolă pe un teren recalificat drept teren destinat construcției, în urma unei modificări a planurilor de amenajare a teritoriului, intervenită din motive independente de voința acestei persoane, nu trebuie considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA în sensul articolului 9 alineatul (1) și al articolului 12 alineatul (1) din Directiva TVA dacă vinde terenul respectiv, în ipoteza în care aceste vânzări se înscriu în cadrul administrării patrimoniului privat al acestei persoane. (...) Situația este*

*însă diferită în cazul în care persoana interesată ia măsuri active de comercializare a terenului prin mobilizarea unor mijloace similare celor utilizate de un producător, de un comerciant sau de un prestator de servicii în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA.”*

Referitor la această susținere, așa cum afirmă și contestatara, se reține că în domeniul taxei pe valoarea adăugată autoritățile fiscale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, dispozițiile art. 148 alin. (2) din Constituția României dispunând că:

**„Articolul 148**

*(2) Ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare”.*

Dar, așa cum am arătat anterior, prin raționamentul aplicat, organele de control nu au nesocotit jurisprudența CJUE, susținerile petentei fiind constatate ca neconforme cu realitatea.

În fapt, reprezentantul contestatarii nu este de acord cu motivarea organului fiscal că nu ar fi persoană impozabilă pentru operațiunile de exploatare a masei lemnoase și transportul la domiciliul membrilor composesori și susține că potrivit art. 9 alin. (1) din Directiva privind T.V.A. exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

Organul de soluționare reține că, așa cum se precizează și în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene invocată de petentă, în speța C-263/11, Curtea se referă la exploatarea/vânzarea de bunuri din pădurile proprietate personală (fructe, lemn) care se califică ca și activitate economică în cazul în care are un caracter continuu, aspect prevăzut de altfel și în legislația românească și pe care organul de inspecție a invocat-o în cuprinsul actului de control, respectiv: articolul 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 269 „*Persoane impozabile și activitatea economică*” din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Această speță nu face distincție între activitățile de exploatare urmate de vânzare și activitățile de exploatare urmate de distribuirea masei lemnoase cu titlu gratuit membrilor composesori, dar, chiar în aceste hotărâri ale CJUE se arată că, pentru activitatea desfășurată, o persoană poate fi persoană impozabilă din punct de vedere a TVA sau nu, în funcție de particularitățile fiecărui caz în parte. În speță, pentru activitatea de exploatare forestieră, prin mobilizarea unor mijloace analoage celor utilizate de un producător, de un comerciant sau de un prestator, finalizată cu vânzarea contra unui preț a masei lemnoase, Composesoratul are calitate de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, activitatea desfășurată încadrându-se în conceptul legal de activitate economică. Pe de altă parte, pentru partea de activitatea care nu se finalizează cu o vânzare, ci cu punerea la dispoziția membrilor composesori, în mod gratuit, a masei lemnoase, Composesoratul nu poate avea calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA.

În fapt, COMPOSESORATUL X a efectuat distribuirea masei lemnoase membrilor săi composesori, deținători de drepturi în natură:

- **în interesul lor personal, nepatrimonial**, având în vedere NATURA ENTITĂȚII DE ASOCIAȚIE constituită în baza OG nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații, aprobată de Legea nr. 246/2005, care prevede la art. 4 că „*Asociația este subiectul de drept constituit de trei sau mai multe persoane care, pe baza unei înțelegeri, pun în comun și fără drept de restituire contribuția materială, cunoștințele sau aportul lor în muncă pentru realizarea unor activități în interes general, al unor colectivități sau, după caz, în interesul lor personal nepatrimonial.*”

- în baza obiectivelor și direcțiilor de acțiune pentru care asociația funcționează sub forma unei asociații fără scop patrimonial, fiind constituită în baza art. 28 din Legea nr. 1/2000 așa cum rezultă din statutul asociației, care la art. 24 prevede reconstituirea drepturilor de proprietate asupra terenurilor forestiere.

Referitor la invocarea hotărârilor jurisprudenței CJUE se reține că prin Tratatul de Aderare țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene, iar de la data aderării, legislația română a fost

armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E. și modificată astfel încât să se țină cont de interpretările CJUE și pentru a asigura aplicarea unitară a legii. În fapt, dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE, prevede deducerea taxei pe bază de pro rată pentru bunurile și serviciile utilizate atât pentru operațiuni care dau drept de deducere cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA (art.173) și prevede că „statele membre pot adopta măsurile necesare pentru a preveni denaturarea concurenței, în cazul în care beneficiarul este o persoană parțial impozabilă” (art. 19).

Cauzele invocate de reprezentantul Composesoratului nu sunt incidente în speța analizată, întrucât:

- organele de control nu au considerat că exploatarea pădurii în sens comercial nu este activitate economică, dimpotrivă, pentru partea care revine activității economice (calculată prin pro rată) s-a considerat că petenta are drept de deducere;

- ajustarea TVA, s-a stabilit după proporțiile prevăzute de lege, întrucât Composesoratul realizează atât activități economice din exploatarea pădurii (în special vânzarea de masă lemnoasă pe picior către terți), cât și activități noneconomice, în beneficiul propriu al persoanelor fizice, membri composesori și pe care de altfel, petenta le și evidențiază distinct în bilanțurile contabile de la sfârșitul perioadelor de raportare;

- organele de control nu au menționat în actul de control că o activitate continuă rezultată din exploatarea unui bun, nu este activitate economică, dimpotrivă, s-au menționat prevederile legale în materie care definesc activitatea economică, respectiv noțiunea de persoană impozabilă și activitatea economică (art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/ art. 269 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal).

În speță, ce impune a se face trimitere la jurisprudența CJUE, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 și C-147/98 *Gabalfrisa* se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 *Inzo*, și paragraful 24 din cazul C-268/83 *Rompelman*, unde Curtea a stabilit că ***este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii***, iar la paragrafele 42 și 43 în cazul C-118/2011, Curtea a stabilit că ***persoana impozabilă poate deduce TVA-ul datorat în amonte pentru bunuri și servicii în măsura în care acestea din urmă sunt utilizate în cadrul activității sale economice***. Astfel, sistemul comun de TVA urmărește să garanteze perfectă neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, ***aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului*** (a se vedea în special Hotărârea din 12 februarie 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, Rep., p. I-839, punctul 27).

În continuare, la paragraful 44 în cauza C-118/2011, Curtea precizează că ***atunci când bunuri sau servicii dobândite de o persoană impozabilă sunt utilizate pentru operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu poate exista nicio percepere a unei taxe aferente ieșirilor, nicio deducere a unei taxe aferente intrărilor*** (a se vedea Hotărârea din 30 martie 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 24 și Hotărârea *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, citată anterior, punctul 28).

Principiul neutralității TVA presupune, în mod esențial, ca taxa colectată la fiecare tranzacție de către vânzători să se reflecte în taxa dedusă de către cumpărători, repercutându-se, la rândul său, în prețul bunurilor și serviciilor livrate de aceștia, ***până la suportarea ei de către consumatorul final***. Rezultă că principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el reacționând atunci când cumpărătorii sunt persoane impozabile care achiziționează bunuri și servicii, dar costul acestora nu se regăsește în elementele de preț ale bunurilor livrate și serviciilor prestate în etapa următoare, astfel că persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii sunt obligate să demonstreze că acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile proprii. Astfel, ***neutralitatea taxei implică și îndeplinirea condiției de***

*fond esențiale, aceea ca achizițiile din amonte să se repercuteze în valoarea operațiunilor taxabile din aval ale persoanei impozabile respective, așa cum rezultă și din prevederile art. 145 alin. (2)/art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, care condiționează deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, prin folosirea sintagmei “dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:”.*

În ceea ce privește modul de calcul al pro ratei, organul de soluționare nu poate reține aspectele semnalate de petentă care ar determina, consideră ea, erori în calculul acesteia, având în vedere următoarele:

i) Referitor la sesizarea contestatarii că în mod eronat la numitor au fost incluse și sume din creditul contului 462 „Creditori diverși”, care nu sunt expresia unor livrări de bunuri și prestări de servicii

Pentru exemplificare, contestatara declară că pentru anul 2015 organul de inspecție fiscală a luat în calculul pro-ratei și suma de X42 lei ca fiind aferentă contului 462- „Creditori diverși”, în condițiile în care potrivit bilanței de verificare întocmită la 31.12.2015 **rulajele debitoare ale conturilor analitice sunt zero**, iar cele creditoare sunt cont 462.15.1: X43 lei, cont 462.15.2: X44 lei, cont 462.15.3: X45 lei.

Referitor la acest aspect sesizat de petentă, din documentele la dosar se reține că din total sume reflectate în contul 462- „Creditori” organele de control au avut în vedere la calcul pro ratei la numitor doar DEBITUL contului, sume înregistrate conform notei contabile 462 ”Creditori”= 5311 „Casa”, respectiv în anul 2015 suma de X42 lei, în anul 2016 suma de X46 lei și în anul 2017 suma de X47 lei, **reprezentând sumele de bani acordate membrilor composesori în contul drepturilor în natură**, operațiuni înregistrate în analiticele 462.11, 462.12.(2,3), 462.13.(2,3) 462.14(3). Rulajele creditoare ale contului 462 „Creditori” nu au influențat calculul pro ratei TVA.

În ce privește rulajele analitice debitoare ale conturilor din bilanțele de verificare pentru care petenta menționează în contestație că sunt zero, respectiv că nu ar fi trebuit luate în calculul pro ratei, se reține că acestea sunt anulate în bilanța de verificare ca urmare a operațiunilor contabile de reflectare a drepturilor în natură pe care contestatara le efectuează, (așa cum rezultă și din explicații răspuns la Notificarea din data de 15.03.2021-punct 19, formulate de reprezentantul composesoratului), prin care se obține anularea acestora, respectiv prin operațiunea contabilă 471 „Cheltuieli în avans”= 462 „Creditori” cu semnul minus. Prin această notă contabilă se anulează creditul contului 462, dar sumele în fapt au fost acordate, așa cum rezultă din registrul de casă și din dispozițiile de plată către casierie întocmite de Composesorat, în care sunt reflectate efectiv plățile efectuate, deci sumele nu sunt evidențiate în bilanța de verificare din cauza notelor contabile înregistrate și care anulează rulajele contului, așa cum rezultă în fisa contului 462 „Creditori diverși” întocmită de petentă.

Sumele din debitul contului 462 „Creditori” au fost luate în calculul la determinarea pro ratei și au influențat ajustarea TVA deoarece reprezintă **drepturi acordate membrilor composesori** conform hotărârii AGA și reprezintă operațiuni nepatrimoniale pentru care entitatea nu are drept de deducere întrucât sunt realizate în scopul activității fără scop lucrativ.

Drept urmare, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au inclus la numitor la calculul al pro-ratei și sumele din contul 462 „Creditori”, reprezentând drepturi în natura și în sume de bani acordate membrilor composesori, în cauză nefiind vorba despre datoriile către creditorii petentei, cum susține aceasta.

ii) Referitor la sesizarea contestatarii că în mod eronat la numitor au fost incluse și sumele din creditul contului 7588.2 „Alte venituri din exploatare”, în care au fost înregistrate subvențiile primite de la A.P.I.A., prin debitul contului 4458 „Alte sume primite cu caracter de subvenții”

Petenta precizează că în momentul încasării acestor forme de sprijin acordate producătorilor agricoli din sectorul vegetal au fost înregistrate sumele respective în debitul contului 5121.01 „Conturi curente la bănci” prin creditul contului 4458 „Alte sume primite cu

caracter de subvenții”, iar în momentul plății acestor sume către membrii composesori au fost înregistrate sumele respective în creditul conturilor 5121.01 „Conturi curente la bănci” sau 5311 ”Casa în lei” prin debitul contului 655 „Cotizații și contribuții datorate”, fiind astfel echilibrat venitul evidențiat.

Reprezentantul composesoratului consideră că în mod nelegal a fost adunată la numitor de către organul fiscal și subvenția A.P.I.A., ce reprezintă o formă de sprijin acordată producătorilor agricoli din sectorul vegetal sub forma schemelor de plăți directe și ajutoarelor naționale tranzitorii în conformitate cu Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 3/2015 pentru aprobarea schemelor de plăți care se aplică în agricultură, beneficiarii venitului fiind de fapt membrii composesori, iar sumele nu au fost utilizate la finanțarea unor operațiuni scutite fără drept de deducere sau unor operațiuni care nu se află în sfera de aplicare a taxei (neimpozabile).

În fapt, organele de control au luat în considerare la numitor la calcul pro-ratei Creditul contului 7588.2-„Alte venituri din exploatare neeconomic” (care nu include sumele reprezentând veniturile înregistrate de entitate în contul amortizărilor de mijloace fixe din anul 2015 și din anul 2016) având în vedere prevederile art. 147 alin. (6), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/art. 300 alin. (6) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conform cărora în calculul pro-ratei la numitor *”Se includ sumele primite de la bugetul de stat sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.”*, sume din care fac parte și subvențiile APIA primite și pe care Composesoratul însuși le-a recunoscut ca făcând parte din activitățile care nu se afla în sfera de aplicare a taxei, prin înregistrarea acestora ca operațiuni fără scop patrimonial în bilanțurile contabile aferente perioadei supuse verificării.

Date fiind cele anterior prezentate, în condițiile în care argumentele și documentele prezentate de persoana impozabilă nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1) și ale art 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile punctului 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de COMPOSESORATUL X împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/29.04.2021, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.04.2021, cu privire la TVA în sumă de X8 lei.**

### ***III.3. Referitor la TVA în sumă de X11 lei***

***Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au constatat prescripția dreptului de a cere restituirea pentru TVA în sumă de X11 lei, în condițiile în care legea nu prevede efect întreruptiv al cursului prescripției extinctive pentru preluările succesive ale soldului negativ de TVA în deconturi.***

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au stabilit diferențe în ceea ce privește TVA dedusă în perioada anterioară datei de 01.01.2015, preluată în decontul TVA aferent lunii ianuarie 2015 la rubrica *„Sold al sumei negative a TVA reportate din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursarea”*, pentru care dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire, respectiv începând cu data de 01 ianuarie 2020.

Astfel, în temeiul art. 219 *„Prescripția dreptului de a cere restituirea”* din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că dreptul COMPOSESORATULUI X de a solicita restituirea unei creanțe fiscale anterioare datei de 01.01.2015, era prescris la data de 01 ianuarie 2020, contribuabilul nemaivând dreptul să o preia în decontul lunii ianuarie 2020, ca urmare a verificării rezultând sumă prescrisă la 31.12.2019 de X11 lei (X20 lei sold sumă negativă aferent ultimului decont de

TVA dinaintea celui din decembrie 2014- X19 lei compensările efectuate de contribuabil până la 31 decembrie 2019), care se constituie ca diferență în urma controlului.

În motivarea contestației, petenta afirmă că prescrierea de la art. 219 din Codul de procedură fiscală se referă la dreptul unui contribuabil de a solicita restituirea efectivă a creanțelor fiscale, fără a se referi la prescrierea dreptului de a efectua compensarea prin decont conform prevederilor art. 147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 2014-2015.

În drept, în ceea ce privește termenul de prescripție, care este un termen care curge și care a început să curgă anterior datei de 01.01.2016, având în vedere prevederile art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun că:

**„art. 347 Dispoziții privind termenele**

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

se calculează, conform art. 135 din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare când a început să curgă, conform cărora:

**„art. 135 Prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea**

Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.”

În materie de compensare sau restituire a TVA devin incidente și prevederile art. 147<sup>3</sup>, art. 156<sup>1</sup> și art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada în discuție:

**„art. 147<sup>3</sup>. Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153**

(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup>.

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare,

sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.

(7) În cazul persoanelor impozabile care sunt absorbite de altă persoană impozabilă, soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a solicitat rambursarea este preluat în decontul de taxă al persoanei care a preluat activitatea.

(8) În situația în care două sau mai multe persoane impozabile fuzionează, persoana impozabilă care preia activitatea celorlalte preia și soldul taxei de plată către bugetul de stat, precum și soldul sumei negative a taxei, pentru care nu s-a solicitat rambursarea din deconturile persoanelor care s-au lichidat cu ocazia fuziunii.

(9) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare.

#### **art. 156<sup>1</sup> Perioada fiscală**

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art. 132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri.

#### **art. 156<sup>2</sup> Decontul de taxă**

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

Dispoziții similare se regăsesc la art. 303, art. 322 alin. (1) și art. 323 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016.

Potrivit acestor prevederi legale, după determinarea taxei pe valoarea adăugată de plată sau a sumei negative a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prin decontul de taxă. În cazul TVA, dreptul de a cere rambursarea TVA se naște atunci când, în decontul de taxă aferent fiecărei perioade fiscale de raportare, contribuabilul înregistrează un sold cumulat negativ de TVA, contribuabilul având posibilitatea fie să solicite rambursarea taxei astfel rezultate prin bifarea căsuței corespunzătoare din decont, care devine astfel cerere de rambursare, fără să mai reporteze suma în decontul perioadei următoare, fie să reporteze soldul respectiv și să-l solicite la rambursare într-unul din deconturile perioadelor următoare, ori să-l utilizeze la achitarea taxei de plată aferente perioadelor următoare. În consecință, prescripția dreptului de a solicita rambursarea TVA începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui de depunere a decontului de TVA din care rezultă suma negativă de TVA posibil a fi solicitată la rambursare, pentru fiecare perioadă fiscală în care s-a constituit baza de impozitare și s-a născut creanța fiscală constând în dreptul la rambursarea TVA intervenind un termen.

Cu alte cuvinte, dacă într-o perioadă fiscală de raportare rezultă suma negativă de taxă pe valoarea adăugată, pentru care nu se solicită rambursarea prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă, aceasta se va reporta în decontul aferent perioadei fiscale următoare.

În motivarea contestației petenta afirmă că prescrierea de la art. 219 din Codul de procedură fiscală se referă la dreptul unui contribuabil de a solicita restituirea efectivă a creanțelor fiscale, fără a se referi la prescrierea dreptului de a efectua compensarea prin decont conform prevederilor art. 147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Or, reportarea prin decontul de TVA cod 300 a sumei negative a TVA din perioade precedente este o operațiune de regularizare a TVA, iar faptul că persoana impozabilă poate regulariza TVA de plată din această sumă, este echivalentă cu compensarea sumei TVA negativă cu alte debite datorate bugetului de stat, astfel încât operațiunea se încadrează în prevederile Codului de procedură fiscală în vigoare la data compensării, respectiv Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

**„art. 22 Stingerea creanțelor fiscale**

*Creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție, dare în plată și prin alte modalități prevăzute expres de lege.*

**art. 110 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale**

*(1) Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel.*

**art. 219 Prescripția dreptului de a cere restituirea**

*(1) Dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire.”*

Astfel, termenul de prescriere a sumei negative provenind din taxa dedusă pentru achizițiile efectuate într-o perioadă fiscală anterioară nu poate fi considerat ca reînnoit la fiecare termen de depunere a decontului de TVA datorită operațiunilor de „regularizare” a sumei TVA de plată sau de rambursat, efectuate conform prevederilor art. 303 alin. (6) din Codul fiscal, conform căroră:

**„art. 303- Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316**

*(6) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 323, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.”*

deoarece organul fiscal s-ar afla în situația absurdă de a permite regularizarea TVA de plată cu un sold negativ pentru care nu mai are drept de verificare deoarece, în conformitate cu dispozițiile art. 110 din Legea nr. 207/2015 anterior citate, s-a împlinit prescripția.

Or tocmai pentru că, așa cum afirmă petenta în susținerea contestației, organul fiscal nu are dreptul să extindă perioada de control, respectiv să analizeze starea de fapt fiscală și baza impozabilă determinată de persoana verificată anterior momentului indicat de art. 117 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 (art. 98 din OG 92/2003/R), conform căroră: „(1) *Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.*”, dispozițiile art. 219 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, produc efecte și dacă soldul negativ al TVA nu a fost solicitat la rambursare.

În fapt, contrar susținerilor petentei, prescrierea dreptului de a cere restituirea creanțelor fiscale dă dreptul organului fiscal de a refuza și înlătura dreptul de reportare a taxei pe valoarea adăugată pentru o perioadă fiscală pentru care contribuabilul nu a solicitat rambursarea soldului negativ de TVA.

Astfel, chiar dacă petenta nu a solicitat rambursarea soldului negativ al TVA, organele de control au constatat în mod legal că petenta nu are dreptul de a menține în *Soldul sumei negative a TVA reportate din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare* suma negativă care provine dintr-o perioadă mai mare de 5 ani, obligația acestora fiind în conformitate cu prevederile art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală să stabilească situația de fapt fiscală la data de final a perioadei verificate:



### **„art. 113 Obiectul inspecției fiscale**

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”*

Cât privește jurisprudența invocată de petentă, respectiv Decizia 385/2016 a Curții de Apel X în dosarul 2526/62/2015, reținem că speța nu este similară cauzei analizate la prezentul punct și nu poate fi avută în vedere, deoarece nu este analizată prescripția dreptului contribuabilului/ plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că în perioada verificată COMPOSESORATULUI X a avut ca perioadă fiscală luna calendaristică, astfel că la sfârșitul fiecărei luni s-a constituit baza de impunere care a generat dreptul la creanța fiscală constând în dreptul autorităților fiscale de a încasa TVA la bugetul statului, în situația în care în decontul lunar de taxă se evidențiază TVA de plată, respectiv în dreptul societății de a solicita rambursarea TVA de la bugetul statului, în situația în care în decont se evidențiază sumă negativă de TVA.

Având în vedere prevederile art. 1 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal „*cadrul legal de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de prezentul cod este stabilit prin legislația privind procedurile fiscale*”, se reține norma de drept substanțial-Codul fiscal- stabilește doar modalitatea de determinare a soldului sumei negative a TVA, nu și condițiile și procedurile în care se rambursează/compensează acest sold, care sunt stabilite prin norma de drept procedural- Codul de procedură fiscală. Ca atare, prevederile referitoare la prescripție, astfel cum sunt ele reglementate în Codul de procedură fiscală, se aplică tuturor impozitelor și taxelor, inclusiv TVA, cu excepția situației în care prin legi speciale s-ar stabili altfel, ceea ce nu este cazul în materia prescripției dreptului la rambursarea/ compensarea TVA a soldului negativ al taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, regularizarea-„compensarea” efectuată de petentă prin decontul de taxă este similară cu compensarea de la art. 135 din Codul de procedură fiscală, iar renunțarea la posibilitatea solicitării rambursării Composesoratul și reportarea periodică a soldului sumei negative prevăzută de art. 147<sup>3</sup> alin. (6) din Codul fiscal, nu înseamnă că acest termen de prescripție de 5 ani nu s-ar mai aplica, având în vedere că atât rambursarea, cât și reportarea sunt reglementate de același art. 147<sup>3</sup> alin. (6) din Codul fiscal, contestatara ignorând și principiul *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

Totodată, invocând lipsa interdicției de reportare nelimitată a soldului de TVA din Codul fiscal, deși pentru rambursare s-ar aplica termenul de prescripție de 5 ani din Codul de procedură fiscală, contestatara practic susține posibilitatea alegerii, conform propriei voințe, a imprescriptibilității dreptului de reportare a soldului negativ de TVA, nesanționabilă în vreun fel prin aplicarea instituției prescripției, cu ignorarea evidentă a faptului că prescripția acționează ca o sancțiune pentru creditorul neglijent (contribuabilul în acest caz) care, timp îndelungat (5 ani), nu a depus niciun efort pentru recuperarea creanței sale (soldul negativ de TVA). Mai mult, cum momentul constituirii bazei de impunere este unic, odată cu nașterea dreptului contribuabilului la creanța fiscală se naște și dreptul organelor fiscale de a verifica acest drept, după cum reiese din prevederile art. 23 alin. (2) și art. 91 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală, acesta fiind și motivul pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea TVA doar pentru perioada neprescrisă, care este aceeași pentru ambele părți (autoritate fiscală și contribuabil), adică începând cu decontul lunii ianuarie 2015, pornind de la soldul negativ de TVA de X48 lei evidențiat ca reportat în acest decont.

Astfel, se constată că în mod legal au stabilit organele de control că pentru TVA exigibilă în perioada anterioară lunii decembrie 2014, termenul de 5 ani pentru prescripția dreptului contribuabilului de a cere restituirea începe la 01.01.2015 și se împlinește la 31.12.2019, astfel că petenta a preluat fără drept TVA în sumă totală X11 lei (X48 lei- X49 lei compensările efectuate de contribuabil în perioada 2015-2019) în *Soldul sumei negative a TVA reportate din*

perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare din decontul de taxă depus pentru luna decembrie 2019.

În acest sens este și interpretarea dată de Comisia fiscală centrală în Decizia nr. 1/2012, în care se reține că:

*„În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

*Prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea soldului negativ de TVA aferent perioadelor fiscale de raportare care s-au încheiat în cursul anului 2004, în condițiile în care contribuabilul nu a înregistrat TVA de plată în perioadele fiscale următoare, se împlinește la 31.12.2009, (...), dacă până la împlinirea acestor termene nu a intervenit o cauză de întrerupere sau de suspendare.”*

Date fiind cele anterior prezentate, în condițiile în care argumentele prezentate de persoana impozabilă nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1) și ale art 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile punctului 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de COMPOSESORATUL X împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/29.04.2021**, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.04.2021, cu privire la TVA în sumă de X11 lei.

#### **III.4. Referitor la TVA în sumă de X9 lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au constatat că petenta nu are drept de deducere pentru această taxă, în condițiile în care aceasta nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de către inspectorii cu atribuții de control.***

**În fapt**, cu prilejul verificărilor efectuate, organele de control au constatat că persoana impozabilă verificată și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de X9 lei, aferentă intrărilor de diverse materiale de construcții (cuie, scoabe, șaibe, table, gipscarton, vată de sticlă, BCA, grinzi rășinoase molid, cherestea, dulapi rășinoase, carton asfaltat, cornier, OB, coșuri fum, ciment, bolțari, s.a), în valoare totală de X18 lei, utilizate, conform susținerilor petentei, la saivanul aflat în proprietatea composesoratului, cheltuieli care au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, deoarece această imobilizare nu a fost utilizată în scopul operațiunilor taxabile ale entității.

Drept urmare, în temeiul art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, și suma de **X9 lei** s-a constituit ca diferență în urma controlului.

În motivarea contestației se precizează bunurile respective au fost achiziționate cu intenția de a se desfășura activității din domeniul zootehniei, construcție saivan.

**În drept**, cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA, sunt incidente prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) și ale art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, coroborat cu normele metodologice date în aplicare, unde legiuitorul a statuat că:

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

**„art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;**

**art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o**

*persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”*

HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

*“67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.”*

Conform prevederilor legale mai sus citate, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei, aceasta are obligația să justifice că bunurile/serviciile au fost achiziționate în mod real și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile/scutite cu drept de deducere, respectiv că serviciile au fost prestate în beneficiul său, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de justificare a realității operațiunii revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a înregistrat bunurile/serviciile respective.**

În aceste condiții, deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale cu drept de deducere, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a **cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă**, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Cerințele legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Aceste prevederi legale sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

În motivarea contestației se precizează că bunurile respective au fost achiziționate cu intenția de a se desfășura activități din domeniul zootehniei, „**construcție saivan**”. Or din documentele la dosar se constată că, în conformitate cu datele din balanța de verificare întocmită la 31.12.2015, în cursul anului 2015 în patrimoniul Composesoratului a intrat o imobilizare „saivan” în valoare de X50 lei, care se regăsește la aceeași valoare în balanța de verificare la 31.12.2019 în condițiile în care Composesoratul a achiziționat materiale de construcții (cuie, scoabe, șaibe, table, gipscarton, vată de sticlă, BCA, grinzi rășinoase molid, cherestea, dulapi rășinoase, carton asfaltat, cornier, OB, coșuri fum, ciment, bolțari, s.a) în valoare totală de X18 lei, pe care susține că le-a utilizat pentru „construcție saivan”.

Reprezentantul composesoratului invocă în susținere Decizia civilă nr. 625/2016 a Curții de Apel Timișoara, în care s-a reținut că: *„Utilizarea expresiei „destinate utilizării în folosul ...” implică faptul că serviciile- respectiv serviciile sau bunurile pentru care s-a plătit taxa solicitată a fi dedusă- trebuie să fie apte să aducă un avantaj în legătură cu operațiunile care formează obiectul de activitate al persoanei solicitante. Curtea subliniază în acest context că legea se referă la bunuri sau servicii care “sunt destinate utilizării...” ceea ce implică intenția persoanei de a utiliza serviciile respective în folosul operațiunilor sale taxabile, iar nu obligativitatea utilizării lor în acest scop. (...)*

*De aceea, o achiziție de bunuri sau servicii ar trebui să beneficieze de deducerea TVA chiar dacă bunul sau serviciul respectiv nu a mai fost utilizat ulterior în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei solicitante dacă a fost destinat inițial să servească acestui scop.”*

În ceea ce privește intenția petentei de a utiliza materialele respective pentru a desfășura activități din domeniul zootehniei, organul de soluționare reține jurisprudența CJUE în cauza C-97/90 Lennartz, unde la punctul (2) din dispozitivul Hotărârii în această cauză, Curtea a deliberat în sensul că „2) Chestiunea de a ști dacă o persoană plătitoare de impozit, într-un caz special, a achiziționat bunuri pentru nevoile activităților sale economice în sensul articolului 4 din A șasea Directivă este o chestiune de fapt care trebuie apreciată ținând seama de ansamblul elementelor speței, printre care sunt incluse natura bunurilor vizate și perioada scursă între achiziționarea bunurilor și utilizarea acestora în scopul activităților economice ale persoanei plătitoare de impozit”. În consens cu precizările CJUE, în speță se reține că, deși afirmă că a achiziționat materialele de construcții în scopul desfășurării de activități din domeniul zootehniei, din documentele la dosar rezultă că persoana impozabilă a efectuat achizițiile analizate în speță în perioada septembrie 2016- mai 2017, iar de la data ultimei achiziții, mai 2017, până la sfârșitul perioadei verificate (septembrie 2020), petenta nu a probat că ar fi utilizat saivanul în scopul obținerii de venituri taxabile. Documente justificative în acest sens nu au fost prezentate nici cu prilejul formulării contestației analizate în speță, deși au trecut mai bine de 4 ani de la ultima achiziție.

În speța analizată, având în vedere că petenta este persoană parțial impozabilă, aceasta trebuia să probeze că există o legătură directă și imediată între cheltuielile efectuate și activitățile în sfera TVA avute în vedere, condiție care în speță nu este îndeplinită.

În speță este relevantă jurisprudența CJUE, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 și C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo, și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite **dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la activități taxabile.**

De asemenea, la paragrafele 42 și 43 în cauza C-118/2011, Curtea a stabilit că **persoana impozabilă poate deduce TVA-ul datorat în amonte pentru bunuri și servicii în măsura în care acestea din urmă sunt utilizate în cadrul activității sale economice.** Astfel, sistemul comun de TVA urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele

acestora, cu condiția ca, în principiu, **aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului** (a se vedea în special Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Rep., p. I-839, punctul 27).

În continuare, la paragraful 44 în cauza C-118/2011, pe care petenta însuși îl invocă, Curtea precizează că atunci când **bunuri sau servicii dobândite de o persoană impozabilă sunt utilizate pentru operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu poate exista nicio percepere a unei taxe aferente ieșirilor, nicio deducere a unei taxe aferente intrărilor** (a se vedea Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 24 și Hotărârea Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, citată anterior, punctul 28).

Prin urmare, având în vedere prevederile legale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că este **obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, statele membre având posibilitatea de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care să rezulte că bunurile și serviciile sunt achiziționate în beneficiul operațiunilor taxabile ale acestora.**

Se mai reține că principiul neutralității TVA presupune, în mod esențial, ca taxa colectată la fiecare tranzacție de către vânzători să se reflecte în taxa dedusă de către cumpărători, repercutându-se, la rândul său, în prețul bunurilor și serviciilor livrate de aceștia, **până la suportarea ei de către consumatorul final.**

Este evident că principiul neutralității TVA nu se aplică în cazul contestatarii, întrucât aceasta nu demonstrează că a taxat operațiuni în aval (la ieșire, către beneficiari ori consumatori finali) ca să beneficieze de drept de deducere pentru achizițiile din amonte necesare realizării operațiunilor taxate în aval. Dimpotrivă, ar fi contrar principiului neutralității ca persoana impozabilă contestatară să beneficieze de drept de deducere pentru achizițiile necesare realizării unor activități neeconomice, din afara sferei TVA și pentru care nu se colectează TVA aferentă.

Prin urmare, faptul că COMPOSESORATUL X este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA nu-i poate conferi contestatarii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru orice achiziție efectuată, în lipsa unor dovezi clare care să demonstreze că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv, legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (ca persoana impozabilă să dețină documente justificative care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Reiese astfel din jurisprudența comunitară că persoanele impozabile au obligația de a prezenta dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere. Ca atare, obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă.

Date fiind cele menționate, nu poate fi reținută susținerea petentei că bunurile în discuție au fost achiziționate cu respectarea prevederilor art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, coroborat cu pct. 67 (1) din HG nr. 1/2016, în fapt aceasta nefăcând dovada că achizițiile sunt aferente activității impozabile din punct de vedere a TVA desfășurate de COMPOSESORATUL X, respectiv nefiind probată îndeplinirea condiției de fond pentru deducerea taxei.

De altfel, având în vedere valoarea totală a bunurilor achiziționate X18 lei (mult mai

mare decât valoarea immobilizării înregistrate în patrimoniul posesorului contul 212.1 Saivan, de X50 lei), achiziția acestor materiale de construcții se impunea a fi înregistrată pe contul „231-Immobilizări corporale în curs de execuție”, iar la efectuarea recepției într-un cont din subclasa „212-Construcții”, pentru aceste immobilizări corporale fiind incidente prevederile privind ajustarea TVA pentru immobilizările care nu sunt utilizate pentru activități care dau drept de deducere, legiferate la art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

**„art. 305 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital**

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestora, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui altui tip de contract prin care bunurile imobile/părțile de bunuri imobile se pun la dispoziția unei alte persoane cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare. Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca immobilizări corporale;

[...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparațiilor ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparațiilor ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare.”

Referitor la afirmația contestată că organul fiscal „mută” obligația și locul aplicării măsurilor de simplificare în cazul operațiunilor de livrare material lemnos efectuate de furnizorul S.C. F S.R.L. CUIX, în străinătate, citând în raportul de inspecție în mod eronat dispozițiile art. 297 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organul de control constată că dintr-o eroare materială inspectorii cu atribuții de control fac referire la punctul (4) lit. b) a acestui articol la capitolul VI- Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul, punctul 2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/ plătitorului, referitor la care precizează că a fost „citat în cuprinsul prezentului Raport de Inspecție Fiscală”, dar în fapt, la prezentarea deficienței în Raportul de inspecție fiscală F-X/29.04.2021 și la Temei de drept se face trimitere și sunt citate dispozițiile art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În susținerea contestației se mai precizează că între materialele de construcții pentru care s-a respins dreptul de deducere se regăsesc și materiale lemnoase (TVA aferentă de X10 lei) pentru care furnizorul a aplicat măsurile de simplificare prevăzute de dispozițiile art. 331 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care obligă beneficiarul la plata taxei:

**„art. 331 Măsuri de simplificare**

(1) Prin excepție de la prevederile art. 307 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția

obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316. Norme metodologice

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

[...]

b) livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase, astfel cum sunt definite prin Legea nr. 46/2008 - Codul silvic, republicată;

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. **Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 297-301.**”

HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

„109. (1) Taxarea inversă prevăzută la art. 331 din Codul fiscal reprezintă o modalitate de simplificare a plății taxei. Prin aceasta nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul/prestatorul și beneficiarul unor livrări/prestări, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, taxa aferentă intrărilor și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă. Această modalitate de simplificare a plății taxei se realizează prin emiterea de facturi în care furnizorul/prestatorul nu înscrie taxa aferentă, inclusiv pentru avansuri, aceasta fiind calculată de beneficiar și înregistrată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are obligația să înscrie pe factură mențiunea "taxare inversă". Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Din punct de vedere contabil, beneficiarul înregistrează în cursul perioadei fiscale în care taxa este exigibilă suma taxei aferente în următoarea formulă contabilă: 4426 = 4427. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.

(2) Persoanele impozabile cu regim mixt care sunt beneficiari ai unor achiziții supuse taxării inverse, conform art. 331 din Codul fiscal, vor deduce taxa în decontul de taxă în limitele și în condițiile stabilite la art. 297, 298, 299, 300 și 301 din Codul fiscal.”

Conform acestor dispoziții legale, Composesoratul avea obligația ca la înregistrarea achiziției de material lemnos să aplice măsurile de simplificare, respectiv să înregistreze taxa atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, prin nota contabilă 4426=4427, dar trebuia, de asemenea să analizeze dreptul de deducere a taxei în condițiile stabilite la art. 297-301 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Legiuitorul a prevăzut astfel obligația beneficiarului de a colecta TVA pentru achizițiile supuse măsurilor de simplificare, dar și de a deduce taxa în limitele și în condițiile stabilite la art. 297, 298, 299, 300 și 301 din Codul fiscal. Astfel petenta, indiferent de scopul achiziției, era obligată să colecteze TVA, fiind persoana obligată la plata taxei, dar totodată trebuia să analizeze dreptul de deducere prin prisma prevederilor art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, anterior citate.

În speță, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că COMPOSESORATUL X este persoana obligată la plata taxei pentru achizițiile de material lemnos de la S.C. F S.R.L., pentru care furnizorul a aplicat măsurile de simplificare, dar că nu are drept de deducere a taxei nefiind probată îndeplinirea condiției de fond pentru deducere, afirmația petentei că „ESTE IMPUSĂ DE DOUĂ ORI PENTRU ACELEAȘI OPERAȚIUNI”, fiind eronată.

În drept, în cauză sunt incidente și dispozițiile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Date fiind cele anterior prezentate, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1) și ale art 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile punctului 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare

Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de COMPOSESORATUL X împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/29.04.2021**, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.04.2021, cu privire la TVA în sumă de X9 lei.

**III.5. Referitor la contestarea accesoriilor aferente obligațiilor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/29.04.2021**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care accesoriilor aferente obligațiilor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/29.04.2021 au fost anulate prin Decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii.**

În ceea ce privește capătul de cerere privind „*anularea tuturor actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale*”, întrucât petenta nu indică actul administrativ fiscal prin care au fost individualizate și cuantumul acestora, iar prin Decizia de impunere nr. F-X/29.04.2021 nu au fost stabilite în sarcina societății accesorii, cu adresa nr. 13810/28.07.2021 D.G.R.F.P. X a solicitat clarificări organului fiscal cu atribuții de administrare.

Prin adresa înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 1276/ 09.08.2021, A.J.F.P. X- Serviciul fiscal orășenesc X nr. 6080/09.08.2021, a precizat că pentru persoana impozabilă COMPOSESORATUL X au fost emise **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 5257/08.07.2021 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 5180/08.07.2021**, prin care au fost calculate, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/29.04.2021, accesorii în sumă totală de X4 lei, din care X5 lei dobânzi, X6 lei penalități de întârziere și X7 lei penalități de nedeclarare. De asemenea, se menționează că prin Decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr. 5849/30.07.2021, obligațiile fiscale accesorii stabilite în sarcina debitoarei prin deciziile menționate, au fost anulate.

Se reține deci că prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 5257/08.07.2021 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 5180/08.07.2021**, organele fiscale teritoriale au calculat accesorii pentru obligațiile fiscale principale stabilite în urma inspecției fiscale prin Decizia de impunere nr. F-X/29.04.2021. Accesoriile au fost calculate în baza principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

Totodată, organul de soluționare mai reține că la data de 30.07.2021 A.J.F.P. X- Serviciul fiscal orășenesc X a emis Decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr. 5849 prin care au fost anulate obligații de plată accesorii aferente obligațiilor bugetare principale în suma de X51 lei, din care X4 lei accesorii calculate pentru obligațiile fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/29.04.2021.

Astfel, se reține că organul fiscal a procedat la anularea obligațiilor de plată accesorii printr-o decizie de anulare a obligațiilor de plată accesorii emisă ulterior, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.1. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*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;”*



*contestația formulată de COMPOSESORATUL X împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 5257/08.07.2021 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 5180/08.07.2021, urmează a fi respinsă ca fiind fără obiect pentru suma de totală de X4 lei.*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

#### **D E C I D E:**

**1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de COMPOSESORATUL X împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/29.04.2021, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.04.2021, cu privire la suma de X1 lei, din care X2 lei TVA datorată suplimentar și X3 lei impozit pe veniturile din alte surse.**

**2) Respingerea ca rămasă fără obiect a contestației formulate de COMPOSESORATUL X împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 5257/08.07.2021 cu privire la suma totală de X4 lei, din care dobânzi în sumă de X5 lei și penalități de întârziere în sumă de X6 lei.**

**3) Respingerea ca rămasă fără obiect a contestației formulate de COMPOSESORATUL X împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 5180/08.07.2021 cu privire la penalități de nedeclarare în sumă de X7 lei.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.