

DECIZIA NR.1441

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice-Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice prin adresa cu privire la contestatia formulata de catre PF X.

PF X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata pe perioada 2012-2013 .

De asemenea, PF X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si cu privire la obligatiile fiscale stabilite in minus pe perioada 2014 - 2015.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice a fost comunicată contribuabilului prin poșta conform confirmării de primire existentă în copie la dosarul cauzei iar contestația a fost înregistrată la D.G.R.F.P., conform amprentei stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de către PF X.

I.PF X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si solicita anulara actului administrativ fiscal contestat cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata pe perioada 2012-2013 precum si obligatiile fiscale stabilite in minus pe perioada 2014 - 2015.

1.Referitor la nedeductibilitatea cheltuielilor cu achizitia terenului, pe anul 2011, contestatarul prezinta in sustinerea contestatiei urmatoarele argumente:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Considera ca s-a majorat în mod nejustificat venitul net impozabil pentru anul 2012 cu suma reprezentând cheltuiala nedeductibila pe anul 2011 care a contribuit la diminuat pierderii fiscale pe anul 2011.

La contestarea acestui aspect al cărui efect constă în stabilirea greșită prin Decizia de impunere a venitului net impozabil pentru anul 2012 contestatarul prezinta în susținerea contestației aceleași argumente invocate și în contestația care a fost soluționată prin Decizia de soluționare a contestației și anume arata ca în ce privește terenul pe care a realizat plantația de arbuști fructiferi-afini, a înregistrat ca și cheltuială deductibilă prețul de transfer al terenului din patrimoniul personal în patrimoniul afectat întreprinderii individuale; arata ca a impozitat cu 16% venitul net obținut din transferul de active și de activitate al întreprinderii individuale către societatea A, transfer care include și terenul .Contestatarul arata ca, potrivit susținerilor organelor fiscale ar fi trebuit să achite un impozit de 3% întrucât ar fi vorba de un transfer de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal al PF; considera ca concluziile organului de inspecție fiscală sunt nelegale și sunt abuzive, fiind contrare legislației fiscale dar mai ales propriei practici fiscale în materia stabilirii impozitelor pentru veniturile din exploatarea bunurilor corporale imobile, cum sunt terenurile destinate activității economice independente.

Contestatarul susține ca organul fiscal ignoră efectele actului notarial prin care PF a efectuat formalitățile prin care a certificat, în conformitate cu regulile de carte funciară, transferul terenului din patrimoniul personal în patrimoniul afectat activității economice desfășurate prin întreprinderea individuală. De la sine putere, organul fiscal reține astfel lipsirea totală de efecte juridice a actului notarial și a celui emis de OCPI - în fapt se reține o veritabilă nulitate a acestora pe care organul fiscal o proclamă - fapt care nu cade în competența sa, întrucât nicio prevedere legală nu îi conferă dreptul de a se substitui unor persoane (notar public) și instituții (OCPI) care dețin atribuții legale de verificare a legalității și de încuviințare a transferurilor de drepturi cu privire la bunuri imobiliare.

Contestatarul susține ca, pe lângă încălcarea efectelor actelor indicate mai sus, acte încheiate de persoane cu atribuții legale în materia verificării legalității și a aprobării transferului bunului în patrimoniul afacerii, poziția organului fiscal este eronată și pe fond.

Arata ca, deși sub aspectul personalității civile nu există deosebire între titularul întreprinderii individuale și întreprinderea individuală, sub aspect fiscal, transferul de bunuri între patrimoniul personal și patrimoniul afectat afacerii este considerată de lege drept o înstrăinare, iar valorificarea acestor bunuri generează venituri care sunt, sub aspect fiscal, supuse impozitării ca venituri din activități independente și nu din tranzacții imobiliare din patrimoniul personal.

Titularul întreprinderii individuale poate să afecteze din patrimoniul propriu unul sau mai multe bunuri în patrimoniul de afectațiune al întreprinderii individuale, destinat unei activități economice și care constituie o fracțiune distinctă a patrimoniului persoanei fizice autorizate.

Transferul este impus de lege și în scopul separării gajului general al creditorilor întreprinderii individuale de gajul general al creditorilor personali ai titularului întreprinderii.

Art. 2 lit. j) din OUG nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiare, care definește patrimoniul de afectațiune ca reprezentând:

”totalitatea bunurilor, drepturilor și obligațiilor persoanei fizice autorizate, titularului întreprinderii individuale sau membrilor întreprinderii familiare afectate scopului exercitării mei activități economice, constituite ca o fracțiune distinctă a patrimoniului persoanei fizice autorizate, titularului întreprinderii individuale sau membrilor întreprinderii familiare, separată de gajul general al creditorilor personali ai acestora ”

În conformitate cu prevederile legale de Carte Funciară, opozabilitatea față de terți a drepturilor asupra terenurilor se asigură prin înscriere în cartea funciară, sens în care încheierea actului notarial de transfer în patrimoniul întreprinderii Individuale, autentificat de BNP "Autentic" era necesară față de cerințele din art. 2 litera j) de mai sus și de prevederile legii în materie de asigurare a opozabilității transferului față de terți.

Sub aspect fiscal, prețul plătit pentru transferul bunului din patrimoniul personal în patrimoniul afacerii reprezintă cheltuială deductibilă pentru patrimoniul afacerii, iar pentru patrimoniul personal reprezintă venit.

2. În ceea ce privește excluderea din venitul net impozabil a sumei reprezentând valoarea de vânzare a terenului încasată în anul 2015, contestatarul prezintă în susținere următoarele argumente:

Impozitul pe venit suplimentar stabilit prin Decizia de impunere a fost influențat în mod direct de excluderea din cadrul veniturilor impozabile ale anului 2015 a sumei reprezentând prețul de vânzare al terenului pe care s-a realizat plantația de afin. Pentru anul 2015, organul fiscal a diminuat venitul net impozabil al întreprinderii individuale din anul 2015 și s-a stabilit obligația aplicării de către notar a impozitului de 3% pentru transferul bunului din patrimoniul personal.

Contestatarul considera că înstrăinarea din patrimoniul afacerii a terenului, în cadrul transferului de active către A (contract de transfer activitate), a determinat obținerea de venituri care se contabilizează ca venituri din activități independente, impozitate cu 16% din venitul net și nu ca transfer de bunuri din patrimoniul personal - impozitat cu 3%. Prin contractul dintre - Întreprindere Individuală și societatea A nu s-a vândut terenul - ca bun imobiliar ut singuli. Obiectul contractului este reprezentat de transferul de activitate și al fondului de comerț al întreprinderii individuale către A în cadrul transferului universal și include și activul-teren pe care se afla plantația de afin și care face parte din Fondul de comerț al întreprinderii individuale. Câtă vreme se afla în prezența unui transfer de active (activitate) vânzarea terenului nu poate fi tratată și impozitată ca operațiune ut singuli.

Sub aspect fiscal, organul de inspecție nu poate izola juridic și fiscal transferul activului teren, de transferul celorlalte active cu care formează un tot unitar - un singur fond de comerț și, în consecință, nu poate impune un tratament fiscal separat vânzării terenului, atâta timp cât acesta este afectat activității independente și este parte a unui transfer integral de active - permis și reglementat fiscal de articolul 128 alineatul 7 Cod Fiscal. Fiind parte dintr-un transfer de active din patrimoniul destinat afacerii, venitul din transfer se constituie în venit brut realizat din activitatea independentă desfășurată în cadrul întreprinderii individuale și se impozitează cu 16% din venitul net stabilit în sistem real.

Contrar celor reținute de organele de inspecție fiscală, transferul din patrimoniul personal în patrimoniul afacerii, precum și afectarea efectivă a bunului pentru desfășurarea activității lucrative, are relevanță fiscală și sumele obținute din

valorificarea bunurilor din patrimoniul afacerii se constituie în venituri brute ale activității independente derulate sub forma întreprinderii Individuale, care se impozitează cu impozitul de 16% pe venitul net determinat în sistem real. Reglementarea contabilă respectiv pct.35 și pct.36 din Ordinul 1040/2004, aplicabilă și întreprinderilor individuale, prevede în mod expres caracterul de înstrăinare și impozitare a transferului bunurilor care au fost afectate afacerii.

Astfel, contestatarul sustine ca în mod legal a procedat la înregistrarea terenului în cartea funciară ca făcând parte din patrimoniul întreprinderii individuale, exact așa cum cere legea.

3. Cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea sistemului de irigații, contestatarul arata ca:

Prin Decizia privind reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de către PF, organul fiscal a respins contestația ca neîntemeiată pentru amortizarea sistemului de irigații.

Arata ca, prin contestația care a fost soluționată prin Decizia nu a contestat faptul că valoarea finală a sistemului de irigații a fost în suma...; având ca bază valoarea de intrare de ..., cheltuielile cu amortizarea sistemului de irigații au fost în sumă de... lei pentru perioada 2012 - 2015. Din Anexa nr. 18 la Raportul de inspectie fiscala rezultă că organele de inspecție fiscală au considerat amortizarea fiscală pentru sistemul de irigații ca fiind egală cu zero în anii 2012, 2013, și 2014 iar în Raportul de inspectie fiscala, la pag. 26, organele de inspecție fiscală preiau aceeași valoare a amortizării fiscale din Anexa nr. 18 a raportului de inspectie fiscala inițial, ceea ce confirmă faptul că pentru 2012, 2013, și 2014 nu s-a dedus nicio amortizare fiscală pentru sistemul de irigații. În ceea ce privește anul 2015 organele de inspecție fiscală recunosc ca deductibilă cheltuielile cu amortizarea la nivelul diferenței între valoarea de intrare a mijloacelor fixe și amortizarea fiscală recalculată pentru anii 2011, 2012, 2013 și 2014 conform Anexei nr. 18 în care nu este recunoscută nicio amortizare pentru sistemul de irigații.

Deoarece în Decizia de impunere organele de inspecție fiscală au recalculat venitul net impozabil pentru anii 2012, 2013 și 2014 fără să ia în calcul și deducerea cheltuielilor cu amortizarea sistemului de irigații, contestatarul contesta faptul că venitul net impozabil pentru fiecare an fiscal în parte nu a fost diminuat cu valoarea amortizării sistemului de irigații corespunzător valorii finale de intrare.

În contestația formulată, contestatarul reia motivele și argumentele invocate în momentul depunerii contestației împotriva Deciziei de impunere și a Raportului de inspectie fiscala și anume invoca dispozițiile art.24 și art. 48 din Cod Fiscal și sustine ca neadmiterea deducerii amortizării sistemului de irigații pe motiv ca acesta nu a fost pus în funcțiune este eronată.

Arata ca, în baza contractului de execuție lucrări, l a executat două categorii de lucrări, respectiv cele de terasamente și instalații sanitare, detaliate în Situațiile de lucrări, pentru care s-a plătit suma de Aceste lucrări au la baza contract și situații de lucrări, există și se pot identifica pe teren și au fost necesare și utilizate în procesul de cultivare și producție afine. Considera ca este eronată respingerea deductibilității cheltuielilor cu amortizarea, motivat de faptul ca "obiectivul de irigații nu a fost pus în funcțiune până la data transferului de active, sens în care, în conformitate cu prevederile legale menționate anterior întreprinderea individuală nu beneficiază de deducerea cheltuielilor cu amortizarea acestuia.

Sustine ca, prin nota explicativă dată organelor fiscale (confirmată și de reprezentantul antreprenorului și de situația existentă în teren) a arătat că, față de contractul inițial semnat cu I, au fost executate doar lucrările de terasamente și de instalații; nu s-a reușit branșarea la rețeaua de curent electric și nici varianta alternativă a alimentării pe bază de panouri fotovoltaice. În acest context, în calitate de beneficiar a efectuat recepția parțială a lucrărilor (proces verbal de recepție parțială). Lucrarea a fost preluată la stadiul fizic de lucrări existente și s-au întocmit documentele legale în acest sens. Nu s-a întocmit proces verbal de punere în funcțiune cu I deoarece investiția mai necesita soluția de branșare la o sursă generatoare de curent electric, sustinând ca aceste investiții au fost efectuate de contribuabil. Sistemul executat de I a fost pus în funcțiune pe amplasament prin lucrările efectuate în regie proprie, respectiv contribuabilul a realizat alimentarea cu curent produs de un generator diesel ce există și la această data pe amplasament. Apa colectată în bazinul de irigații este pompată cu ajutorul generatorului în tancul de amestec cu fertilizatori și mai departe, prin sistemul de irigații executat de I, apa și fertilizatorii ajung la arbuști. Faptul că sistemul a fost utilizat rezultă și din obținerea de culturilor de afine, care, în lipsa irigațiilor, nu s-ar fi dezvoltat.

Punerea în funcțiune a sistemului de irigații și utilizarea acestuia în activitatea de producție agricolă se poate determina prin inspecția vizuală la fața locului și poate fi confirmat de salariații care s-au ocupat efectiv de irigații, precum și de inginerul horticol.

4. În ceea ce privește nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea în proporție de 65% a mijloacelor fixe finanțate din ajutor financiar nerambursabil acordat în cadrul programului național pentru dezvoltare rurală afente perioadei 2011 - 2015, contestatarul arată ca:

Prin Decizia privind reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de către PF titular al I.I. organul fiscal a respins contestația ca neîntemeiată cu privire la cheltuielile cu amortizarea rezultată din amortizarea mijloacelor fixe ce au fost finanțate în proporție de 65% din ajutor financiar nerambursabil acordat în cadrul programului național pentru dezvoltare rurală.

Deoarece în Decizia de impunere organele de inspecție fiscală au recalculat venitul net impozabil pentru anii 2012, 2013 și 2014 fără să ia în calcul deducerea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe calculată prin raportare la valoarea de intrare a mijloacelor fixe, contestatarul sustine ca, contesta venitul net impozabil pentru fiecare an fiscal în parte care nu a fost diminuat cu valoarea integrală a amortizării mijloacelor fixe.

Sustine ca în contestația depusă împotriva Deciziei de impunere și a RIF-ului din anul 2016 a arătat în mod documentat că a întreprins toate diligentele pe care un contribuabil responsabil le putea depune pentru a aplica tratamentul fiscal corect în cazul amortizării mijloacelor fixe achiziționate din ajutor financiar nerambursabil acordat în cadrul programului național pentru dezvoltare rurală; sustine ca a urmat îndrumările formulate în două răspunsuri emise de DGRFP - Serviciul Metodologie și Asistență Contribuabili, respectiv Serviciul Servicii pentru Contribuabili și a dedus 100% amortizarea mijloacelor fixe din venitul impozabil anual. Adresa are atașat un răspuns al Direcției generale legislație și proceduri fiscale care cuprinde precizări într-o speță asemănătoare celei pentru care s-a solicitat îndrumare.

5. În ceea ce privește impozitarea veniturilor realizate în perioada 01.02.2013 - 31.12.2013 pe bază de norme de venit și nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, contestatarul arată ca prin Decizia privind soluționarea contestației, au fost menținute ca legale constatările organelor de inspecție fiscală în ce privesc cheltuielile nedeductibile cu amortizarea mijloacelor fixe constatate prin Raportul de inspecție fiscală, rezultând cheltuieli deductibile admise.

Arată că Întreprinderea Individuală a calculat pentru anul 2013 o cheltuială deductibilă cu amortizarea mijloacelor fixe. În legătură cu amortizarea mijloacelor fixe pentru anul 2013, cu ocazia verificării fiscale din anul 2016 organele de inspecție fiscală au stabilit că amortizarea anuală a sistemului de irigație este integral nedeductibilă datorită faptului că sistemul de irigații nu a fost efectuat; amortizarea anuală a celorlalte mijloace fixe este nedeductibilă pentru partea de 65% care a fost finanțată din ajutor financiar nerambursabil acordat în cadrul programului național pentru dezvoltare rurală, respectiv pentru suma de ...; pentru perioada de 11 luni din anul 2013, respectiv între 01.02.2013 - 31.12.2013, amortizarea de 35% este nedeductibilă fiscal deoarece întreprinderea Individuală era obligată să aplice sistemul de impozitare pe bază de norme de venit. Valoarea amortizării nedeductibile pentru această perioadă a fost în sumă de...

Prin Decizia organul fiscal a respins contestația ca neîntemeiată pentru suma reprezentând amortizare considerată nedeductibilă la calculul venitului impozabil pentru anul 2013.

Arată că a recunoscut diminuarea valorii sistemului de irigații, astfel că și amortizarea mijloacelor fixe din anul 2013 s-a redus.

Arată că, prin Decizia de impunere organele de inspecție fiscală au stabilit impozitul pe venit suplimentar fără să deducă cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe; contesta obligativitatea aplicării pe perioada 1.02.2013 - 31.12.2013 a sistemului de impozitare pe baza normelor de venit care a avut ca și consecință nedeductibilitatea amortizării.

Arată că activitatea principală autorizată a întreprinderii individuale constă în: cultivarea arbuștilor fructiferi - afini, cod CAEN 0125; în cadrul acestei activități, contestatarul susține că a înființat, dezvoltat și valorificat o exploatare agricolă - plantație de arbuști fructiferi - afini - în cadrul fermei. Fructele produse de exploatarea agricolă au fost valorificate de întreprinderea individuală în sistem comercial en gros. Din exploatarea și valorificarea plantației s-au realizat venituri în anul 2014 (vânzare afine); susține că a evidențiat și contabilizat aceste venituri, pe care le-a supus impozitării în sistem real potrivit prevederilor Capitolului II - Venituri din activități independente din Codul Fiscal.

Prin Decizia de soluționare a contestației organul fiscal a exclus de la impozitarea în sistem real veniturile din activitatea agricolă realizate în anii 01.02.2013 - 31.12.2013, întrucât a considerat că acestea trebuiau impuse în sistem de impozitare pe bază de norme de venit.

Susține că, a indicat și probat în fața organului fiscal că modalitatea de calcul și impozitare în sistem real pentru veniturile realizate de întreprinderea individuală este obligatorie având în vedere activitățile cuprinse în obiectul de activitate al întreprinderii individuale și venitul brut realizat de aceasta începând cu anul 2012; în perioada supusă inspecției fiscale, întreprinderea individuală a desfășurat în mod efectiv, pe lângă activitatea Cod CAEN 0125 - cuprinsă în nomenclatorul prevăzut în articolul 49 alineatul 2 Cod Fiscal (pentru care se putea exercita opțiunea de

impozitare pe baza normelor de venit) și activitățile Cod CAEN 7022, 4511 și 4519 - care nu sunt prevăzute în Nomenclator; singura activitate cuprinsă în Nomenclatorul prevăzut de articolul 49 alineatul 2 Cod Fiscal este cea din Cod CAEN 0125, toate celelalte activități nu figurează în Nomenclatorul prevăzut de articolul 49 alineatul 2 Cod Fiscal, sens în care toate veniturile realizate de întreprinderea Individuală puteau fi impozitate doar în sistem real, în baza prevederilor articolului 49 alineatul 6 Cod Fiscal; invoca și dispozițiile art.51 din Codul fiscal și susține ca în toată perioada supusă inspecției fiscale a depus la organul de inspecție fiscală declarații de impunere prin care a determinat venitul net anual în sistem real, pe baza înregistrării veniturilor și cheltuielilor deductibile din evidența contabilă și ca nu a solicitat niciodată determinarea venitului net anual pe baza normelor de venit. Toate declarațiile de impunere sunt completate și depuse pentru determinarea venitului net în sistem real și nu pe baza normelor de venit iar urmare declarațiilor de impunere depuse au fost emise Deciziile de Impunere aferente veniturilor pentru anii 2011 - 2015.

Astfel, considera ca reîncadrarea sistemului de determinare a venitului net din sistem real în sistem bazat pe norma de venit încalcă în mod clar dreptul de opțiune al contribuabilului și textul articolului 51 Cod Fiscal.

6. În ceea ce privește neinclusiunea, în anul 2014, în cuantumul venitului brut a veniturilor din activitatea de consultanță prestată de Întreprinderea Individuală către societatea L în baza contractului, contestatarul prezintă în susținere următoarele argumente:

Contribuabilul considera ca concluziile organului de inspecție fiscală sunt eronate sub aspectul aprecierii stării de fapt și nelegale raportat la motivarea în drept a Deciziei de impunere în ceea ce privește venitul brut. Legea fiscală prevede în mod expres, în ceea ce privește venitul brut, că acesta include *"totalul sumelor încasate"* în cursul activității, încasarea sumelor determină obligația de includere a acestora în veniturile realizate și supuse impozitării.

Arată ca în conformitate cu dispozițiile art. 1615 - 1617 din Codul civil, la data de 31.10.2014, a operat compensarea creanței deținută de Întreprinderea Individuală asupra societății L, care era certa, lichida și exigibilă; arată ca suma, exclusă de la impozitare de către organul fiscal, a fost încasată prin compensare efectuată în condiții legale (aspectul că procesul verbal de stingere a datoriilor nu are număr și nu este semnat este unul de formă care nu poate prima înregistrării compensării în contabilitatea celor două entități). Acest venit a fost înregistrat în contabilitatea în partidă simplă condusă pentru activitățile derulate prin Întreprinderea Individuală iar în conformitate cu prevederile legale a declarat aceste venituri și le-a cuprins în calculația venitului global net anual. Corespunzător, în contabilitatea societății L a fost înregistrată o cheltuială deductibilă și plata prin compensare a acestei sume, la care s-a adăugat TVA, totalul datoriei compensate fiind în sumă de

Contribuabilul arată ca, fiind vorba de sumă încasată, înregistrată în evidența contabil-fiscală, aferentă activității independente desfășurate prin Întreprinderea Individuală, organul fiscal nu poate să o excludă de la declarare și de la plata impozitului, deoarece încalcă chiar prevederile legale expres invocate în motivarea Deciziei de impunere.

Arata ca , urmare inspectiei fiscale efectuată la L, organele de inspectie fiscala nu a admis deducerea cheltuielilor și TVA aferentă cu serviciile de consultanță pe motiv de fictivitate sau de lipsa de substrat economic al serviciilor de consultanta prestate de Intreprinderea Individuala în beneficiul societății afiliate L.

Contribuabilul sustine ca,atât sub aspectul fondului cât și al formei, aceeași tranzacție este interpretată în mod diferit și anume la Beneficiar serviciile nu au avut scop economic, au fost doar simulate pentru a plăti, respectiv pentru a pune la dispoziția asociatului suma fără să se achite impozitul pe dividende, iar la Prestator au fost servicii prestate, dar neîncasate până la data radierii întreprinderii Individuale.

Considera că poziția organului fiscal cu privire la realizarea venitului din pretinse tranzacții "fără scop economic" este eronată; în ceea ce privește activitățile derulate prin forma legal înființată și autorizată a întreprinderii individuale aprecierea scopului economic nu se poate face decât cu raportare la activitățile economice pentru care întreprinderea individuală a fost autorizată. Nu pot fi considerate "fără scop economic" activități derulate în limita și în realizarea obiectului de activitate autorizat. Or, sub acest aspect încheierea de contracte de consultanță face parte din obiectul de activitate autorizat.

Contribuabilul sustine ca suma în cauză privește remunerația acordată de societatea L , Intreprinderii Individuale pentru activitatea depusă cu privire la identificarea potențialilor investitori, negocierea transferului de active la preț minim determinat și întocmirea documentațiilor pentru transferul de active realizat de la Societatea L către cumpărătorul A; sustine ca a ales să fie remunerat în forma înregistrată și autorizată legal, respectiv Intreprindere Individuală.

Potrivit prevederilor legale, remunerația primită a fost declarată de întreprinderea individuala ca venituri din activități independente, în cadrul Declarațiilor pe venit global înregistrate în fiecare an la organele fiscale, a fost supusă impozitului pe venit global, care a și fost plătit.

7.In ceea ce privește neinclusiunea în cuantumul cheltuielilor deductibile la calculul venitului net impozabil a întregii valori fiscale rămase neamortizate, până la concurența sumei , pentru mijloacele fixe înstrăinate în baza Contractului de transfer de activitate de producție afine, contestatutul prezinta în susținere urmatoarele argumente:

In conformitate cu aspectele contestate la subcapitolele II.2, II.3 și II.4, pentru perioada 2011 - 2015, contribuabilul considera că valoarea amortizării fiscale deductibile la calculul venitului net impozabil este în sumă de

Contribuabilul arata ca a calculat valoarea amortizării fiscale pe baza valorii de intrare (rezultată după corectarea valorii de inventar a sistemului de irigații), a amortizat și sistemul de irigații și toate celelalte mijloace fixe fără să limiteze amortizarea fiscală la 65%. In aceste condiții rezultă că valoarea fiscală rămasă neamortizată deductibilă în anul 2015, când s-au vândut mijloacele fixe, este în valoare de

In declarația rectificativă privind venitul net impozabil realizat în anul 2015 a declarat cheltuieli deductibile ... Cheltuielile deductibile pentru anul 2015 trebuiau să fie în valoare totală de; din venitul net impozabil al anului 2015 mai trebuia scăzută amortizarea stornată la sistemul de irigații -. Dacă se scade din cheltuielile cu valoarea fiscală rămasă neamortizată considerată deductibilă de organele

inspecție fiscală ,valoarea fiscală calculată de Intreprinderea Individuală rezultă o diferență în sumă de ... din care:

- amortizarea sistemului de irigații nerecunoscută în perioadă;
- amortizarea mijloacelor fixe nerecunoscută pentru perioada 01.02. - 31.12.2013 când s-a aplicat impozitarea pe bază de norme de venit;
- amortizarea în proporție de 65% nerecunoscută în perioada 2011 -31.01.2013 și 2014;
- amortizarea 100% nerecunoscută în anul 2015.

Contribuabilul sustine ca diferența de amortizare , reprezintă amortizarea care trebuia dedusă din veniturile brute ale anilor 2011-2015 și care a fost dedusă de organul fiscal abia în anul 2015; sustine ca valoarea cheltuielilor deductibile fiscal la calculul venitului net impozabil din anul 2015, trebuia majorată doar cu suma de .. și nu cu suma de ... cum în mod eronat a stabilit organul de inspecție fiscală; Diferența reprezentând amortizare fiscală inclusă de către organele de inspecție fiscală în valoarea fiscală rămasă neamortizată din anul 2015, trebuia recunoscută ca fiind deductibilă la calculul venitului net impozabil din fiecare an fiscal al perioadei 2011 - 2015.

II.Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala urmare refacerii inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala au stabilit obligatii fiscale suplimentare si anume:

- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2012;
- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2012;
- impozit pe venit stabilit în minus pe anul 2014;
- impozit pe venit stabilit în minus pe anul 2015.

Din Raportul de inspectie fiscala , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, se retin urmatoarele:

Urmare soluționării contestației formulata de către contribuabil împotriva Deciziei de impunere , D.G.R.F.P. Serviciul Soluționare Contestații 2 a emis Decizia , prin care decide:

1.Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulata de către PF X titular al ÎNTRINDERII INDIVIDUALE, înregistrata la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de către organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, cu privire la diminuarea pierderii fiscale declarata de contribuabil pe anul 2011 cu suma reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal si stabilirea pierderii fiscale in valoare de

2.Desființarea parțiala a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contribuțiile aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de

către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP - Inspecție Fiscală cu privire la pierderea fiscală și impozitul pe venit, stabilit pentru perioada 2012-2015

Prin decizia de soluționare a contestației (în motivarea Deciziei), organul de soluționare a contestației, a desființat actul administrativ fiscal contestat cu privire la diminuarea venitului brut înregistrat de întreprinderea individuală pe perioada 2012-2014 și a menținut ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitate cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe (cota de 65%) achiziționate din ajutor financiar nerambursabil aferente perioadei 2012 -2015, cu privire la diminuarea veniturilor încasate urmarea vânzării terenului în anul 2015, cu privire la suma reprezentând subvenții încasate în anul 2015, cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea sistemului de irigații la nivelul valorii de intrare a mijlocului fix respectiv suma...

În ce privește desființarea actului administrativ fiscal cu privire la diminuarea venitului brut, înregistrat de către întreprinderea individuală pe perioada 2012-2014, situația se prezintă astfel:

- pe anul 2012 s-a diminuat venitul brut cu suma de ... lei ;
- pe anul 2013 s-a diminuat venitul brut cu suma de ... lei ;
- pe anul 2014 s-a diminuat venitul brut cu suma de...

Urmare verificării efectuate organele de inspecție fiscală, au reținut ca întreprinderea individuală a avut relații economice cu societatea L cele două entități fiind persoane afiliate, conform prevederilor art. 7, pct. 21, lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 7, pct 26, lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Cu privire la veniturile din activitatea de consultanță declarate de ÎNTRERINDEREA INDIVIDUALĂ, pe perioada 2012 - 2014 și diminuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A JFP - Inspecție fiscală, urmarea cercetării penale s-a constatat ca operațiunile comerciale desfășurate între Societatea L și partenerii persoane fizice autorizate beneficiază de prezumția caracterului real al acestora atât timp cât nu s-au obținut dovezi concrete ca prestațiile de servicii înscrise în facturi nu au fost realizate în fapt.

Urmare refacerii inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat ca între ÎNTRERINDEREA INDIVIDUALĂ și Societatea L, persoane afiliate potrivit prevederilor art. 7, pct. 21, lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-au derulat operațiuni economice constând în prestarea serviciilor de consultanță fiind încheiate 2 contracte de prestări servicii, respectiv;

1.Contractul de prestări servicii având ca obiect consultanța pentru identificarea potențialilor beneficiari de fonduri europene/guvernamentale; identificarea măsurilor de finanțare din fonduri europene/guvernamentale a clienților; identificarea oportunităților investițiilor; contractarea serviciilor de consultanță/proiectare pentru proiectele finanțate din fonduri europene; consultanța pentru implementarea proiectelor finanțate din fonduri europene/guvernamentale și consultanța pentru pregătirea și implementarea anumitor contracte de vânzare bunuri.

2.Contractul de prestări servicii având ca obiect consultanța pentru identificarea potențialilor investitori în vederea vânzării/transferului activității plantației de afin; consultanța pentru negocierea prețului în vederea vânzării

plantației de afin , la un preț minim de ; consultanta pentru pregătirea tuturor documentelor necesare realizării tranzacției.

În baza acestui contract de prestări servicii ÎNTREPRINDEREA INDIVIDUALA, emite pentru Societatea L, factura .

Cu privire la Contractul de prestări servicii , organele de inspectie fiscala au constatat ca deși din Ordonanța de clasare rezultă clasarea cauzei în raport cu relațiile comerciale cu I.I., nu se face referire la probatoriul administrat în cauză referitor la relațiile comerciale derulate în baza contractului de prestări servicii încheiat cu I.I., cu excepția faptului că I.I. a prezentat afacerea, a realizat o serie de situații financiare, documente care au fost prezentate organelor ANAF, fără să se concluzioneze că prestările de servicii înregistrate de societate în baza contractului, au fost efectuate în realitate.

Organele de inspectie fiscala arata ca din procesul verbal a rezultat că prestările de servicii înscrise în contractul au fost efectuate de societatea L, în cadrul activității desfășurate de administratorul acesteia, iar I.I. a fost interpusă fictiv doar în scopul obținerii unor avantaje fiscale și determinării unei situații fiscale mai favorabile pentru societatea L și persoana fizică X; în fapt contractul de prestări servicii a fost încheiat și a fost emisă factura doar cu scopul de a anula datoria achitată de societatea L către I.I. în contul unei tranșe din antecontractul de vânzare cumpărare având ca obiect promisiunea de vânzare/cumpărare a imobilul terenul înscris în CF.

Acest fapt rezultă din următoarele aspecte:

- PF X vinde terenul înscris în CF către I.I. având ca titular pe PF X.

- I.I. având ca titular PF X, face o promisiune de vânzare pentru același teren către societatea L reprezentată de către PF X în calitate de administrator unic, din care se achită suma ; după o perioadă de 3 ani și 6 luni, I.I. având ca titular PF X, nu mai respectă promisiunea făcută societății L reprezentată de PF X în calitate de administrator unic și de comun acord reziliază antecontractul de vânzare cumpărare: din suma achitată , I.I. având ca titular PF X restituie societății L, reprezentată de către PF X în calitate de administrator unic numai suma de ..., rezultând o diferență nerestituită ; pentru diferența nerestituită, I.I. încheie cu societatea L, contractul de prestări servicii prin care PF X în calitate de titular al I.I. efectuează servicii de consultanță pentru societatea L reprezentată de PF X în calitate de administrator; valoarea serviciilor de consultanță înscrise în contractul de prestări servicii a fost stabilită de către PF X, la aceeași valoare cu suma nerestituită .

Urmare celor prezentate mai sus , organele de inspectie fiscala au concluzionat ca suma ... , nu reprezintă venit brut încasat întrucât nu se face dovada încasării efective a veniturilor, nefiind respectate prevederile art. 48, alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 36 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv ale capitolului II, lit.G), pct.48 din OG nr. 1040/2004 .

De asemenea, organele de inspectie fiscala au reincadrat în temeiul art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.6, art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, veniturile din consultanta /prestări servicii facturate de II conform contractelor de prestări servicii și au procedat la recalcularea veniturilor brute în sensul stabilirii acestora, astfel cum sunt realizate pe fiecare an de raportare.

Totodata, organele de inspecție fiscală au tratat influențele fiscale ale venitului brut, cheltuielile deductibile și implicit venitul net, ținând cont de motivarea Deciziei de soluționare a contestației privind desființarea Deciziei de impunere constatările din ordonanța emisă de organele de cercetare penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunal, Încheierea Penală pronunțată de Tribunal-Secția penală, prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării, precum și documentele prezentate de contribuabil și implicit constatările privind veniturile din consultanță, precum și de alte constatări ce sunt prezentate pentru fiecare an fiscal, din perioada supusă verificării.

Din situația analitică debite plăți solduri, aferenta anului 2017 prezentată de organul fiscal din cadrul AJFP, organele de inspecție fiscală au constatat că din suma totală a impozitului pe venit, stabilit în minus urmare emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice în baza Raportului de inspecție fiscală, a fost restituită contribuabilului, iar diferența a fost compensată cu alte obligații de plată ale contribuabilului.

Urmare refacerii inspecției fiscale, în raport de considerentele din Decizia de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au stabilit venitul net impozabil precum și impozitul pe venit pe fiecare an fiscal și anume:

Anul 2012

Venitul brut declarat de contribuabil a fost în valoare de ... din care:

- venituri din consultanță, conform facturilor emise și încasate, în baza contractului de prestări servicii încheiat cu Societatea L;
- venituri din dobânzi.

Prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală - AJFP au diminuat venitul brut declarat de contribuabil cu suma de...

Prin Decizia de soluționare a contestației, a fost desființat actul administrativ fiscal cu privire la diminuarea venitului brut în anul 2012 și implicit a fost desființată parțial Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP - Inspecție Fiscală pe anul 2012 prin care s-a stabilit pierdere fiscală și impozit pe venitul suplimentar;

Urmare refacerii inspecției fiscale, având în vedere considerentele Deciziei de soluționare a contestației precum și actele emise de organele de cercetare penală, documentele prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au considerat suma ca reprezentând venit brut așa cum l-a declarat și contribuabilul, conform prevederilor art. 48, alin (1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 36 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și OMFP 1040/2004 - capitolul II, lit. G, pct. 48.

Cu privire la cheltuielile deductibile declarate de către contribuabil pe anul 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că:

Prin Decizia privind soluționarea contestației, au fost menținute ca legale constatările organelor de inspecție fiscală în ce privesc cheltuielile nedeductibile cu amortizarea mijloacelor fixe constatate prin Raportul de inspecție fiscală, rezultând cheltuieli deductibile admise.

Prin declarația D 200 , depusa de contribuabil la organul fiscal contribuabilul a declarat un venit net, caruia i-a revenit un impozit pe venit aferent , conform deciziei de impunere anuala emisa.

Având în vedere ca urmare solutionarii contestatiei s-a desfiintat partial Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contribuțiile aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspecție fiscala de către organele de inspecție fiscala din cadrul AJFP - Inspecție Fiscala prin care pe anul 2012, s-a stabilit pierdere fiscala si impozit pe venitul suplimentar organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea venitului net pe anul 2012 și de asemenea, la stabilirea impozitului pe venit pe anul 2012.

Anul 2013

Venitul brut declarat de contribuabil a fost care se compune din:

- venituri din dobânzi și comisioane bancare;
- venituri încasate din consultanta in baza contractului de prestări servicii încheiat cu Societatea L .

Prin raportul de inspecție fiscala organele de inspecție fiscala - AJFP au diminuat venitul brut declarat de contribuabil.

Prin Decizia de soluționare a contestației, a fost desființat actul administrativ fiscal cu privire la diminuarea venitului brut în anul 2013 și implicit a fost desființată parțial Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contribuțiile aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspecție fiscala de către organele de inspecție fiscala din cadrul AJFP - Inspecție Fiscala pe anul 2013 prin care s-a stabilit pierdere fiscala si impozit pe venitul suplimentar .

Urmare refacerii inspectiei fiscale, având în vedere considerentele Deciziei de solutionare a contestatiei precum și actele emise de organele de cercetare penala, documentele prezentate de contribuabil , organele de inspectie fiscala au considerat suma ca reprezentând venit brut așa cum l-a declarat și contribuabilul , conform prevederilor art. 48, alin (1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare , coroborat cu prevederile pct. 36 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare si OMFP 1040/2004 - capitolul II, lit. G, pct. 48.

In baza celor prezentate mai sus , precum si a prevederilor art. 6 din Legea nr. 207/2015, organele de inspecție fiscala au considerat venit brut încasat - suma declarata și de contribuabil pe anul 2013.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile declarate de contribubil pe anul 2013 .

De asemenea organele de inspectie fiscala au reținut ca prin Decizia privind soluționarea contestației , au fost menținute ca legale constatările organelor de inspecție fiscala in ceea ce privesc cheltuielile nedeductibile cu amortizarea mijloacelor fixe constatate prin Raportul de inspectie fiscala; astfel cheltuielile deductibile admise pe anul 2013 au fost în valoare de ...

În aceste condiții în temeiul prevederilor art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare organele de inspectie fiscala au stabilit pe anul 2013, un venit net în valoare de...

Prin declarația D 200 depusa, contribuabilul a declarat un venit net , caruia i-a revenit un impozit pe venit aferent, conform deciziei de impunere anuala emisa .

Având în vedere ca pe anul 2013, venitul net stabilit este în valoare de ..., organele de inspectie fiscal au procedat la stabilirea impozitului pe venit pe anul 2013.

Anul 2014

Venitul brut declarat de contribuabil a fost în suma de ..., în conformitate cu venitul brut înregistrat de contribuabil în Registrul Jurnal de incasari și plăți , din care:

-venituri din activitatea agricola (vanzarea de afine)

-venituri încasate din consultanta in baza Contractului de prestări servicii si a contractului încheiat cu Societatea L.

Prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala - AJFP au diminuat venitul brut declarat de contribuabil .

Prin Decizia de soluționare a contestației, a fost desființat actul administrativ fiscal cu privire la diminuarea venitulului brut în anul 2014 și implicit a fost desființată parțial Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contribuțiile aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de către organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP - Inspectie Fiscala pe anul 2014, prin care s-a stabilit pierdere fiscala si impozit pe venitul suplimentar în minus.

Urmare refacerii inspectiei fiscale , în raport de considerentele din Decizia privind soluționarea contestației , documentele prezentate de societate, documentele emise de organele de cercetare penala, cu privire la suma înregistrată ca venit brut în evidentele contabile de către contribuabil în anul 2014, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

-suma înregistrată în evidentele contabile ale contribuabilului în baza facturilor emise conform contractului de prestări servicii încheiat cu Societatea L, reprezintă venituri din consultanta, fiind respectate prevederile art. 48, alin (1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare , coroborat cu prevederile pct. 36 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și OMFP 1040/2004- capitolul II , lit. G, pct 48.

-suma înregistrată în evidentele contabile ca reprezentând venituri din consultanta în baza facturii emisa conform Contractului de prestări servicii încheiat cu Societatea L nu poate fi considerată venit brut pe anul 2014 pe motiv ca nu a fost identificat documentul in baza careia a fost efectuata plata sau compensarea (în extrasul de cont nu este suma încasata , existând doar proces verbal de stingere a datoriilor, fără număr, fără dată și nesemnat de părți).

În Raportul de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala specifica faptul ca, referitor la rezilierea antecontractului Societatea L. a emis factura storno , nu a fost restituită prin virament bancar de către II. In baza procesului verbal de stingere a datoriilor, fără număr, dată și nesemnat de părți, suma a fost compensată cu valoarea de ... înscrisă în factura emisă de societatea L pentru prestări servicii conform contract de prestări servicii .

In baza prevederilor art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia organele de inspectie fiscală pot să nu ia în

considerare tranzacții care nu au scop economic și pentru care nu există toate elementele că acestea s-au efectuat în realitate, în baza art 6 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au apreciat ca, Contractul de prestări servicii a fost încheiat și a fost emisă factura cu scopul de a anula datoria achitată de societatea L către I.I.; Organele de inspecție fiscală au constatat ca în speta nu au fost respectate prevederile art. 48, alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 36 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv ale capitolului II, lit. G, pct. 48 din OG nr. 1040/2004.

Asfel, în conformitate cu prevederile art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, organele de inspecție fiscală au considerat ca reprezentând venit brut, veniturile din consultanță și au diminuat venitul brut stabilit și declarat de contribuabil pe anul 2014 .

Astfel, venitul brut stabilit de organele de inspecție fiscală pe anul 2014 a fost de ...

Referitor la cheltuielile deductibile fiscal declarate de contribuabil pe anul 2014, organele de inspecție fiscală au constatat ca acestea au fost în suma de ...

Prin Decizia privind soluționarea contestației , au fost menținute ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe și TVA achitată , constatate prin Raportul de inspecție fiscală , rezultând cheltuieli deductibile admise .

Prin declarația D 200 , depusă la organul fiscal contribuabilul a declarat un venit net , caruia i-a revenit un impozit pe venit aferent , conform deciziei de impunere anuală emisă .

Conform Raportului de inspecție fiscală , s-a stabilit o pierdere fiscală și impozit pe venit stabilit în minus .

Urmare soluționării contestației s-a desființat parțial Decizia de impunere pe anul 2014 pentru pierderea fiscală și impozit pe venit .

Urmare constatarilor efectuate, organele de inspecție fiscală au recalculat venitul net impozabil pe anul 2014 și au stabilit un venit net impozabil caruia îi revine un impozit pe venit ...

Având în vedere ca pe anul 2014 contribuabilul a declarat un venit net impozabil influențat de venitul brut diminuat urmare refacerii inspecției fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea situației de fapt fiscală a contribuabilului, și au stabilit diferența în minus de impozit .

ANUL 2015

Venitul brut declarat de contribuabil în anul 2015 a fost în suma de ... lei , în conformitate cu documentele prezentate la control.

Cheltuielile declarate de contribuabil sunt în suma de... lei.

În baza declarației de impozit pe venit depusă de contribuabil pe anul 2015, s-a stabilit prin decizie de impunere impozit pe venit de plată.

Prin Decizia privind soluționarea contestației emisă urmare soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere , organul de soluționare a contestației a menținut ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe(cota de 65%)

achiziționate din ajutor financiar, nerambursabil aferente perioadei 2012 -2015, cu privire la diminuarea veniturilor incasate urmare vanzarii terenului in anul 2015, cu privire la suma reprezentând subvenții incasate in anul 2015, cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea sistemului de irigații la nivelul valorii de intrare a mijlocului fix respectiv suma de...

Totodata, prin Decizia privind soluționarea contestației, organul de soluționare a contestației a desființat parțial Decizia de impunere pe anul 2015 pentru pierderea fiscala si impozit pe venit .

Urmare refacerii inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Pentru anul 2015 , contribuabilul a depus inițial declarația D200 înregistrată prin care a declarat venit net....

Venitul brut declarat de contribuabil, este in conformitate cu documentele primare înregistrate in Registru Jurnal de Incasari si Plați, asa cum rezulta din „Situatia detaliata impozit 2015”, intocmita de contribuabil pentru categoria venituri impozabile.

Urmare reverificării efectuate organele de inspecție fiscala au constatat următoarele deficiente in ceea ce privesc venitul brut declarat de contribuabil pentru anului fiscal 2015:

a)INTREPRINDEREA INDIVIDUALA majoreaza în mod eronat cuantumul venitului brut declarat la organul fiscal teritorial prin declarația privind veniturile realizate depusa pentru anul 2015 , reprezentând subvenții pe suprafața cultivată acordate de APIA si încasate conform OP fiind încălcate prevederile art. 42 lit. a) și r) din Codul fiscal, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au diminuat venitul brut declarat de contribuabil ;

b)INTREPRINDEREA INDIVIDUALA isi diminuează in mod eronat cuantumul venitului brut încasat aferent anului fiscal 2015 cu suma reprezentând venituri realizate din transferul de activitate conform Contractului de transfer de activitate de producție afine încheiat între L și INTREPRINDEREA INDIVIDUALA și Societatea A; de asemenea, omite sa declare aceste venituri prin declarația privind veniturile realizate depusa la organul fiscal teritorial.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca între INTREPRINDEREA INDIVIDUALA cedent 1, L SRL cedent 2 și Societatea A cesionar a fost încheiat Contractului de transfer de activitate de producție afine fără numar , prin care au stabilit termenii si condițiile tranzacției constând in transferul universal al bunurilor componente ale fermelor deținute de fiecare parte prețul stabilit de parti fiind in suma totala de ...

Contractul de transfer de activitate menționat anterior este perfectat de către parti , ocazie cu care se întocmește Documentul de transfer active avand ca si parte integranta Anexa nr. 1 cu detalierea nominala si valorica a activelor transferate.

Conform documente justificative prezentate de către contribuabil (extrase de cont, registru jurnal de incasari si plați, fisa de operațiuni diverse întocmită pentru categoria "venituri impozabile"), contravaloarea tranzacției a fost încasata integral de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA prin transfer bancar.

Organele de inspecție fiscala au constatat faptul ca deși înregistrează in evidenta contabila veniturile realizate in urma perfectării transferului de activitate,

INTREPRINDEREA INDIVIDUALA nu declara suma reprezentând "trasa 3- transfer activitate" in cadrul indicatorului „Venit brut” din declarația privind veniturile realizate - cod 200 depusa pentru anul de raportare 2015, fiind încălcate dispozițiile art 48, alin. (2), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-INTREPRINDEREA INDIVIDUALA majoreaza in mod eronat cuantumul venitului brut declarat pentru anul 2015 cu suma reprezentând contravaloare bun imobil teren

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin contractul de vanzare cumpărare autentificat notarial INTREPRINDEREA INDIVIDUALA transfera dreptul de proprietate al bunului imobil - teren care in fapt reprezintă un bun patrimonial propriu al persoanei fizice X si afectat întreprinderii individuale (patrimoniu de afectatiune) si care a fost înstrăinat către societatea comerciala A .

Pentru a fi recunoscut drept bun din patrimoniul afacerii, terenul trebuia înscris in Registrul-inventar al întreprinderii individuale, conform pct.41 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.48 din Cod.

În condițiile în care contribuabilul nu a înregistrat in evidenta contabila (Registrul inventar, Fisa mijlocului fix, Registrul imobilizărilor, Registrul bunurilor de capital Liste de inventariere, etc) aportul in natura reprezentat de terenul in cauza , organele de inspectie fiscala au diminuat venitul brut impozabil declarat de contribuabil reprezentând venituri obținute din vanzarea terenului.

Datorita faptului ca achiziția efectuata reprezintă in fapt un aport in natura efectuat de către persoana fizica titulara a întreprinderii individuale la patrimoniul de afectatiune al întreprinderii individuale , veniturile realizate din vanzarea acestuia nu sunt considerate venituri brute .

Prin includerea contravalorii bunului imobil teren ("dobândit" de către contribuabil cu titlul de aport in natura) in cadrul veniturilor brute realizate de către întreprinderea individuala in anul 2015, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA a incalcat prevederile art. 48, alin. (3), lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil perioadei de referința, coroborat cu prevederile punctului 36 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal; astfel organele de inspectie fiscala au diminuat cuantumul venitului brut realizat de către întreprinderea individuala in anul fiscal 2015 cu suma reprezentând contravaloare prețului de vanzare al bunului imobil teren dobândit in fapt de către persoana fizica X.

Având in vedere cele descrise anterior, diferența suplimentara negativa in ceea ce privește venitul brut declarat de către Intreprinderea Individuala in anul fiscal 2015 este in suma totala

Venitul brut recalculat în timpul controlului este în suma de ...

Cu privire la cheltuielile deductibile, organele de inspectie fiscala au constatat următoarele:

a).Contribuabilul a majorat cuantumul cheltuielilor deductibile cu suma reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe achiziționate de către întreprinderea individuala a căror sursa de finanțare a fost constituita din din ajutorul financiar nerambursabil acordat in condițiile programului național pentru dezvoltare rurala conform Contractului de finanțare (cota de 65%).

b).In perioada supusa inspectiei fiscale contribuabilul achizitioneaza mijloace fixe amortizabile a caror sursa de finantare a fost constituita din fonduri proprii si din ajutorul financiar nerambursabil acordat in conditiile programului national pentru dezvoltare rurala conform Contractului de finantare incheiat intre Agentia de Plati Pentru Dezvoltarea Rurala si Pescuit (actual Agentia pentru Finantarea Investitiilor Rurale) si INTREPRINDEREA INDIVIDUALA.

Obiectul Contractului de finantare l-a constituit acordarea finantării nerambursabile de către Autoritatea Contractanta pentru proiectul “înființare plantație de afin ”.

Asa cum rezulta din art. 3 „Valoarea contractului”, valoarea totala eligibila a Proiectului care a făcut obiectul finanțării nerambursabile a fost de ..., suma din care Autoritatea Contractanta s-a angajat sa acorde un maxim de 65% din valoarea totala .

INTREPRINDEREA INDIVIDUALA initiaza demersurile necesare privind perfectarea Contractului de transfer de activitate de producție afine desfasurata de către L si INTREPRINDEREA INDIVIDUALA către Societatea A.

Astfel, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA cedentul 2, Societatea L cedentul 1, PF X si Societatea A - cesionar încheie Contractul de transfer fara număr, prin care au stabilit termenii si condițiile tranzacției constând in transferul universal al bunurilor componente ale fermelor deținute de fiecare parte prețul stabilit de parti fiind in suma totala de...

Ulterior, prin adresa , INTREPRINDEREA INDIVIDUALA solicita rezilierea contractului de finanțare încheiat pentru acordarea sprijinului financiar nerambursabil conform Contractului de finanțare , ocazie cu care întreprinderea individuala restituie integral Autoritatatii Contractante sumele de bani primite cu titlul de împrumuturi nerambursabile Contractul de transfer de activitate menționat anterior este perfectat de către parti , ocazie cu care se întocmește Documentul de transfer active avand ca si parte integranta Anexa nr. 1 cu detalierea nominala si valorica a activelor transferate.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca intre domnul PF X titular la INTREPRINDERII INDIVIDUALA si Societatea I a fost încheiat Contractul de execuție lucrări , in baza caruia societatea in calitate de executant se obliga sa execute, sa finalizeze si sa intretina pana la receptia finala lucrarea „ Sistem de irigații”.

Părțile contractante încheie actul adițional , prin care hotărâsc de comun acord modificarea contractului de execuție lucrări conform „centralizatorului situații de lucrări efectuate ”, astfel valoarea totala a contractului fiind de..., la nivelul lucrărilor posibil executate si facturate.Antreprenorul prin factura storneaza diferenta avansurilor ramase facturate si încasate in anul 2011 de la beneficiarul INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, in baza contractului de execuție ; sumele au fost restituite integral de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA prin virament bancar .

Având in vedere cele prezentate anterior, organele de inspectie fiscala au constatat ca INTREPRINDEREA INDIVIDUALA evidentiaza operatiunile facturate cu SC I după cum urmeaza:

-in registrul de inventar înregistrează sistemul de irigații la o valoare de intrare , deși contribuabilul nu deține si nu prezintă un proces verbal de receptie finala la terminarea lucrărilor, respectiv un proces verbal de punere in funcțiune a

mijlocului fix ; suma înregistrată în registrul de inventar reprezintă valoarea întregului avans facturat de Societatea I conform contractului de execuție lucrări.

-începând cu luna de raportare februarie 2012, contribuabilul întocmește lunar fișa operațiunilor diverse și registrul imobilizărilor unde evidențiază valoarea amortizării lunare stabilită conform fișei mijlocului fix pentru valoarea de intrare a sistemului de irigații (valoare fără TVA), ce reprezintă prețul contractului stabilit și facturat în avans în condițiile în care contribuabilul prezintă situațiile pentru lucrările posibil prestate și facturate ;

-în anul fiscal 2015, este inițiat contractul de transfer activitate către A, unde este evidențiată o valoare a activului „sistem de irigații” .

Deși valoarea finală a lucrărilor recepționate este în suma de ... (inclusiv TVA) ÎNTRINDEREA INDIVIDUALĂ înregistrează eronat în registrul de inventar sistemul de irigații la „valoarea de intrare” ce reprezintă de fapt valoarea avansurilor facturate de către I și pentru care nu s-au efectuat lucrările.

Începând cu luna de raportare februarie 2012, ÎNTRINDEREA INDIVIDUALĂ întocmește fișa de operațiuni diverse și registrul imobilizărilor unde este evidențiată valoarea amortizării lunare stabilită conform fișei mijlocului fix pentru valoarea de intrare eronată a sistemului de irigații .În listele de inventariere a patrimoniului prezentate organelor de inspecție fiscală, întreprinderea individuală înscrie sistemul de irigații cu valoarea de inventar eronată .

Deși conform actul adițional prin care părțile au convenit de comun acord modificarea contractului de execuție lucrări respectiv:” ...valoarea totală a contractului va fi de... plătită în avans de ÎNTRINDEREA INDIVIDUALĂ se va restitui în termen de 30 de zile” contribuabilul nu a diminuat valoarea de achiziție a sistemului de irigații în fișa mijlocului fix , în registrul imobilizărilor și în registrul bunurilor de capital prezentate organelor de inspecție fiscală, fapt ce a condus implicit și la neînregistrarea corecțiilor referitoare la amortizarea calculată de către contribuabil.

De asemenea, când este perfectat contractul de transfer activitate cu Societatea A, în Anexa nr. 1 a Documentului de transfer active este evidențiată o valoare contabilă de inventar a activului „sistem de irigații” , amortizare și valoare rămasă de amortizat , contribuabilul nerectificând valorile înscrise la poziția 6 „SISTEM IRIGAȚII” din Anexa nr. 1 Active transferate până la data încheierii inspecției fiscale.

Din documentele prezentate de contribuabil, rezulta faptul că acesta rectifică din punct de vedere fiscal “eroarea” de înregistrare a mijlocului fix - sistem de irigații în sensul că, prin declarația rectificativă privind veniturile realizate în România- cod 200 depusă și înregistrată la organul fiscal teritorial își diminuează cuantumul cheltuielilor deductibile declarate cu suma reprezentând diferența dintre valoarea de intrare în contabilitate și valoarea efectivă a lucrărilor recepționate pentru sistemul de irigații sau mai concret valoarea avansurilor stornate de către I;potrivit documentelor prezentate de către contribuabil , mijlocul fix “sistem de irigații” are valoare de intrare , fiind înregistrat eronat în evidențele contabile la valoarea de intrare .

Totodată, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea valorii rămase neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate de întreprinderea Individuală, potrivit prevederilor pct.36 din H.G.nr.44/2004 privind

Normele metodologice de aplicare a art.48 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, determinata prin deducerea din prețul de cumpărare a activelor a amortizării fiscale determinata de către organele de control.

Urmare analizarii documentelor prezentate de contribuabil , organele de inspectie fiscala au constatat ca exista neconcordanțe în ceea ce privește valoarea de intrare a mijlocului fix sistem de irigații, care au determinat influente fiscale în ceea ce privește valoarea ramasa neamortizata a mijloacelor fixe, și anume:

Valoarea înregistrata a mijloacelor fixe din Registrul imobilizărilor este în suma de... din care se scade suma reprezentând corecție valoare intrare a sistemului de irigații , rezultând valoarea de achiziție a mijloacelor fixe ...

Amortizarea înregistrata de către contribuabil in perioada verificata conform Registrului imobilizărilor din care se scade suma reprezentând diferența dintre amortizarea calculata de către contribuabil aferenta valorii de intrare inițiale si amortizarea calculata de către contribuabil aferenta valorii de intrare corectata a sistemului de irigații prin declarația rectificativa - cod 200 înregistrata la organul fiscal teritorial ;

Valoarea ramasa neamortizata a mijloacelor fixe intreprinderea individuala, a inclus-o la cheltuielile deductibile.

Valoarea totala a amortizării fiscale inregistrata pe perioada 2011-2014 este în suma de ...

Din valoarea de înregistrare a mijloacelor fixe se scade suma reprezentând valoarea totala a amortizării fiscale, rezultând o valoare ramasa a mijloacelor fixe de...

Intreprinderea individuala include pe cheltuieli suma reprezentând parte din valoarea ramasa neamortizata , rezultând o diferența de valoare ramasa neamortizata

Urmare celor prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuiala deductibila reprezentând diferența valoare ramasa neamortizata a mijloacelor fixe înstrăinate de către contribuabil in anul 2015 și neinclusa la capitolul cheltuieli deductibile declarate prin Declarația privind veniturile realizate cod 200, în conformitate cu prevederile art.48 alin.(4) coroborat cu prevederile art.24 alin.(1) , alin(2) ,alin.(3) și alin.(11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precum și pct.36 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare constatarilor efectuate , in conformitate cu prevederile art.48 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net impozabil/pierderea fiscala pe anul 2015 și de asemenea impozitul pe venit pe anul 2015 .

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile intreprinderii individuale contestatare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Conform rezolutiei și a certificatului de radiere din data de 05.04.2016 eliberat de Oficiul Registrului Comertului de pa lângă Tribunalul Brașov,

INTREPRINDEREA INDIVIDUALA este dizolvata prin lichidare (radiata) din registrul comertului începând cu data de 30.03.2016.

Perioada verificata:01.01.2012-31.12.2015;

1. Cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu achiziția terenului în anul 2011, contestate de către contribuabil, cauza supusa solutionarii este dacă D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capăt de cerere în condițiile în care prin Decizia privind reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de către PF X titular al I.I. împotriva Deciziei de impunere, ramasa definitiva în sistemul cailor de atac, organul de solutionare a contestatiei s-a pronuntat cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu achiziția terenului în anul 2011 și pierderea fiscala stabilită de organele de inspectie fiscala pe anul 2011 în sensul respingerii contestatiei ca neintemeiata, în speta operand puterea de lucru judecat.

În fapt, PF X titular al I.I., prin contestatia formulata împotriva Deciziei de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala a contestat cheltuielile cu achiziția terenului în anul 2011, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala.

Organul de solutionare a contestatiei a analizat acest capăt de cerere prin Decizia privind reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de către PF X titular al I.I. și a respins ca neintemeiata contestatia cu privire cheltuielile cu achiziția terenului precum și contestatia cu privire la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2011 cu suma reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal.

Cheltuielile au fost respinse la deductibilitate în temeiul prevederilor art. 48 alin.(2), alin.(3), alin.(4), alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, pct.36. Pct.37, pct.41 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal, dat în aplicarea art.48 din Cod, pct.13, pct.20 din Ordinul nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și art.2, art.22 și art.23 din OUG nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale având în vedere ca potrivit legii transferul bunului imobil din patrimoniul persoanei fizice în patrimoniul afectat exploatarii unei activitati autorizate reprezinta un transfer intrapatrimonial, titularul patrimonului fiind aceeași persoană nu are loc o instrainare a bunului imobil;prețul de vanzare nu este unul real în condițiile în care aceeași persoană, la aceeași data promite să vândă același teren Societatii L în baza unui antecontract (neautenticat);terenul achizitionat nu se regasesc în listele de inventariere anuale întocmite pe anul 2011 conform Deciziei de inventariere și nici în Registrul-inventar condus de întreprinderea individuala și înregistrat la organul fiscal teritorial.

Prin contestatia formulata împotriva Deciziei de impunere, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP, urmare refacerii inspectiei fiscale pe perioada 01.01.2012-31.12.2015, contestatarul sustine ca diminuarea pierderii fiscale pe anul 2011 cu cheltuielile nedeductibile au afectat venitul net pe anul 2012

iar in sustinerea contestatiei cu privire la acest capat de cerere prezinta aceleasi argumente invocate si in contestatia care a fost solutionata prin Decizia de solutionare a contestatiei .

In drept, in conformitate cu prevederile art.273 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(2) Decizia emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate.”

iar la pct.6.1. din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“Decizia emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în sensul că asupra ei organul de soluționare competent nu mai poate reveni, cu excepția situațiilor privind îndreptarea erorilor materiale, potrivit legii, și este obligatorie pentru organele fiscale emitente ale actelor administrative fiscale contestate.”

Aratam ca Decizia privind reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de către PF X titular al I.I. a fost comunicata contribuabilului, prin poșta cu confirmare de primire iar în dispozitivul acesteia se specifica faptul ca „Prezenta decizie este definitiva în sistemul cailor administrative de atac,, și de asemenea se precizeaza calea de atac, termenul în care aceasta poate fi exercitata si instanța competenta.

In aceste conditii in speta sunt incidente dispozitiile art.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala coroborat cu dispozitiile art.430, 431 si 432 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila , cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit cator

- art.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala;

“(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”

-art.430 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila ;

“(1) Hotărârea judecătorească ce soluționează, în tot sau în parte, fondul procesului sau statuează asupra unei excepții procesuale ori asupra oricărui alt incident are, de la pronunțare, autoritate de lucru judecat cu privire la chestiunea tranșată.

(2) Autoritatea de lucru judecat privește dispozitivul, precum și considerentele pe care acesta se sprijină, inclusiv cele prin care s-a rezolvat o chestiune litigioasă.

(3) Hotărârea judecătorească prin care se ia o măsură provizorie nu are autoritate de lucru judecat asupra fondului.

(4) Când hotărârea este supusă apelului sau recursului, autoritatea de lucru judecat este provizorie.

(5) Hotărârea atacată cu contestația în anulare sau revizuire își păstrează autoritatea de lucru judecat până ce va fi înlocuită cu o altă hotărâre.

-art.431 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila ;

(1) Nimeni nu poate fi chemat în judecată de două ori în aceeași calitate, în temeiul aceleiași cauze și pentru același obiect.

(2) Oricare dintre părți poate opune lucrul anterior judecat într-un alt litigiu, dacă are legătură cu soluționarea acestuia din urmă.

-art.432 din Legea nr.287/2009 privind Codul de procedura civila ;

Excepția autorității de lucru judecat poate fi invocată de instanță sau de părți în orice stare a procesului, chiar înaintea instanței de recurs. Ca efect al admiterii excepției, părții i se poate crea în propria cale de atac o situație mai rea decât aceea din hotărârea atacată.”

La pct.9.4 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.”

În conformitate cu prevederile art.280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

“(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Din situația de fapt prezentată coroborată cu dispozițiile legale invocate se reține că, contestația formulată împotriva capatului de cerere privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu achiziția terenului în anul 2011 soluționată prin Decizia privind reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de către PF X titular al I.I. împotriva Deciziei de impunere se încadrează în excepția prevăzută de Codul de procedura civilă având în vedere că și contestația formulată împotriva Deciziei de impunere a avut același obiect, părți și cauza .

Se reține astfel că, contestatarul și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor de a formula calea administrativă de atac împotriva cheltuielilor cu achiziția terenului în anul 2011 stabilite ca nedeductibile fiscal prin Decizia de impunere prin contestația formulată împotriva acestui act administrativ fiscal , soluționată prin Decizia privind reluarea procedurii de soluționare a contestației , comunicată prin poșta acestuia , conform confirmării de primire existentă la dosarul cauzei.

Ținând cont de aceste prevederi legale care instituie excepția puterii de lucru judecat și având în vedere că asupra cheltuielilor cu achiziția terenului în anul 2011, organul de soluționare a contestației din cadrul D.G.R.F.P. s-a pronunțat printr-o decizie rămasă definitivă în sistemul cailor administrative de atac, organul de

solutionare a contestatiei din cadrul aceleasi institutii nu se poate investi cu acest capăt de cerere întrucât în cauza exista autoritate de lucru judecat.

Mai mult , după cum s-a arătat și mai sus prin dispozitivul Deciziei privind reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de către PF X titular al I.I. împotriva Deciziei de impunere , organul de solutionare a contestatiei a dispus:

„1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre PF X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE , inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, cu privire la diminuarea pierderii fiscale declarata de contribuabil pe anul 2011 cu suma reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal si stabilirea pierderii fiscale.

2. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala cu privire la pierderea fiscala si impozitul pe venit stabilit pe perioada 2012-2015 .

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decât cea care a intocmit decizia de impunere contestata, vor proceda la o noua verificare a acelasii operatiuni , pentru același tip de obligatiune fiscala, aceeași perioada, tinand cont de prevederile legale aplicabile în speta precum și considerentele retinute in motivarea prezentei decizii de solutionare a contestatiei care au dus la desfiintare.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ. “

Se reține astfel ca , organul de solutionare a contestatiei a dispus respingerea ca neintemeiata contestatia cu privire la diminuarea pierderii fiscale declarata de contribuabil pe anul 2011 reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal si stabilirea pierderii fiscale iar pentru perioada 2012-2015 s-a dispus desfiintarea actului administrativ fiscal cu privire la pierderea fiscala si impozitul pe venit stabilit in minus.

Refacerea inspectie fiscale s-a efectuat doar pe perioada 2012-2015 iar actul administrativ fiscal contestat in speta Decizia de impunere priveste perioada 01.01.2012-31.12.2015; anul 2011 cand contribuabilul a inregistrat in evidentele contabile cheltuielile cu achizitia terenului , considerate ca nedeductibile fiscal de organul de inspectie fiscala prin Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nu a facut obiectul reverificarii care s-a finalizat prin Decizia de impunere .

Astfel, în speta sunt incidente și dispozițiile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. În lipsa unui act administrativ fiscal, devin incidente prevederile [art. 8](#) alin. (1) teza a doua și [art. 11](#) alin. (1) lit.

c) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

iar în conformitate cu prevederile art.269 din același act normativ:

“(2) Obiectul contestației îl constituie sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, precum și sumele și măsurile nestabilite de către organul fiscal, dar pentru care există această obligație potrivit legii.”

Potrivit pct.11.1 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 procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“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;”

Argumentul contestatarului potrivit căruia diminuarea pierderii fiscale cu suma reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal pe anul 2011, ar influența impozitul pe venit pe anul 2012 nu are relevanță în cauza în condițiile în care acest capăt de cerere a fost soluționat prin Decizia privind reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de către PF X titular I.I. împotriva Deciziei de impunere, ramasă definitivă în sistemul cailor administrative de atac, în cauza existând autoritate de lucru judecat, după cum s-a arătat și mai sus.

În consecință, având în vedere dispozițiile art.280 alin.(1) Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală precum și dispozițiile art.430, art.431, art.432 din Legea nr.134/2010, republicată, privind Codul de procedură civilă, mai sus enunțate, se va respinge contestația formulată de către PF X titular al I.I. cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal cu achiziția terenului pe anul 2011 pe motiv că în cauza există putere de lucru judecat precum și că fiind fără obiect în condițiile în care aceste cheltuieli nu fac obiectul Deciziei de impunere, atacate.

2. Referitor la contestația formulată de către PF X titular al I.I. cu privire la veniturile încasate urmarea vânzării terenului în anul 2015, diminuate de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere contestată, D.G.R.F.P. -Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au diminuat veniturile impozabile ale întreprinderii individuale cu suma încasată urmarea vânzării terenului de către PF X în calitate

de titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALA , în condițiile în care s-a constatat ca terenul în cauza se afla în proprietatea PF X.

În fapt, urmare refacerii inspecției fiscale conform dispozitivului Deciziei privind reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de către PF X titular al I.I. potrivit căruia s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere cu privire la suma înregistrată în evidențele contabile și declarată ca venit impozabil de către contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat că prin contractul de vânzare cumpărare autentificat notarial INTREPRINDEREA INDIVIDUALA transfera dreptul de proprietate al bunului imobil - teren (teren care în fapt reprezintă un bun patrimonial propriu al persoanei fizice X și afectat întreprinderii individuale) către societatea comercială A la prețul de vânzare

Urmare analizei documentelor prezentate de contribuabil organele de inspecție fiscală au constatat că pentru a fi recunoscut drept bun din patrimoniul afacerii, terenul care face obiectul contractului de vânzare cumpărare autentificat notarial trebuia să fie înscris în Registrul-inventar al întreprinderii individuale, conform pct.41 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.48 din Cod.

În condițiile în care contribuabilul nu a înregistrat în evidența contabilă (Registrul inventar, Fișa mijlocului fix, Registrul imobilizărilor, Registrul bunurilor de capital Liste de inventariere, etc) aportul în natura reprezentat de terenul în cauza, organele de inspecție fiscală au diminuat venitul brut impozabil declarat de contribuabil cu suma reprezentând venituri obținute din vânzarea terenului, constatând că în speta au fost încălcate dispozițiile art. 48, alin. (3), lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil perioadei de referință, coroborat cu prevederile punctului 36 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere, contestatarul arată că înstrăinarea din patrimoniul afacerii a terenului, în cadrul transferului de active către A (contract de transfer activitate), a determinat obținerea de venituri care se contabilizează ca venituri din activități independente, impozitate cu 16% din venitul net și nu ca transfer de bunuri din patrimoniul personal - impozitat cu 3%. Prin contractul dintre Intreprinderea Individuală și societatea A nu s-a vândut terenul - ca bun imobiliar ut singuli. Obiectul contractului este reprezentat de transferul de activitate și al fondului de comerț al Intreprinderii Individuale către A în cadrul transferului universal și include și activul-teren pe care se afla plantația de afin și care face parte din Fondul de comerț al Intreprinderii Individuale.

Contestatarul susține că sub aspect fiscal organul de inspecție fiscală nu poate izola juridic și fiscal transferul activului teren, de transferul celorlalte active cu care formează un tot unitar - un singur fond de comerț și, în consecință, nu poate impune un tratament fiscal separat vânzării terenului, atâta timp cât acesta este afectat activității independente și este parte a unui transfer integral de active - permis și reglementat fiscal de articolul 128 alineatul 7 Cod Fiscal. Fiind parte dintr-un transfer de active din patrimoniul destinat afacerii, venitul din transfer se constituie în venit brut realizat din activitatea independentă desfășurată în cadrul întreprinderii Individuale și se impozitează cu 16% din venitul net stabilit în sistem real.

În drept, la art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

(2) Venitul brut cuprinde:

- a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;
- b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;
- c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;
- d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;
- e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă;
- f) veniturile înregistrate de casele de marcat cu memorie fiscală, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri în regim de taxi.

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

- a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;
- b) sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;
- c) sumele primite ca despăgubiri;
- d) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.

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

- a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;
- b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;
- c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în [titlul II](#), după caz;[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:[...]

b) cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate;[...]

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;[...]

Potrivit pct.36, pct.37, pct.41 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“36.(...)Nu constituie venit brut următoarele:

- aporturile făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;[...]

37.Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse

de contribuabili, cu respectarea prevederilor [art. 48](#) alin. (4) - (7) din Codul fiscal. [...]

41. *Toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii.”*

În speta, sunt aplicabile și prevederile Ordinului nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

“13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.[...]”

20. Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) și Registrul-inventar (cod 14-1-2/a) au regim de înregistrare la organele fiscale. Acestea se numerotează, se șnuruiesc și se parafează înainte de depunerea lor la organele fiscale pentru înregistrare.

Modelele și normele de întocmire și de utilizare ale Registrului-jurnal de încasări și plăți și ale Registrului-inventar sunt prezentate la cap. IV.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că nu sunt considerate venituri brute aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia; de asemenea nu sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale caror sursă se afla pe teritoriul României sau în străinătate, cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și drepturilor amortizabile din Registrul-inventar.

Totodată, din prevederile legale mai sus enunțate se reține că toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat notarial, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA prin PF X în calitate de titular, a achiziționat bunul imobil teren fanea de la persoana fizică X la prețul de ... lei.

Se reține că, achiziția terenului a fost înregistrată în contabilitatea Intreprinderii Individuale în Registrul jurnal de încasări și plăți, coloana "Plăți", precum și în Fișa de operațiuni diverse întocmită pentru categoria "cheltuieli deductibile", care a stat la baza Declarației privind veniturile realizate, depusă pentru anul fiscal 2011 de către contribuabil la organul fiscal teritorial; terenul achiziționat în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat notarial, nu se regăsește în listele de inventariere anuale întocmite conform Deciziei de inventariere și nici în Registrul inventar condus de către Intreprinderea Individuală și înregistrat la organul fiscal teritorial, așa cum este reglementat la pct. 41 din Normele de aplicare ale art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004.

După cum s-a arătat și în prezenta decizie, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu achiziția terenului prin Decizia de impunere.

Decizia de impunere a fost contestata de catre contribuabil iar prin Decizia privind reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de către X titular al I.I. s-a solutionat pe fond contestatia cu privire la cheltuielile cu achizitia terenului prin Decizia de impunere si s-a respins contestatia ca neintemeiata, avand in vedere dispozitiile art.2, art.22 si art.23 din OUG nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale potrivit carora intreprinderea individuala nu poate detine un patrimoniu de sine statator, titularul intreprinderii individuale poate sa afecteze din patrimoniul propriu unul sau mai multe bunuri in patrimoniul de afectatiune al intreprinderii individuale, destinate unei activitati economice si care constituie o fractiune distincta a patrimoniului persoanei fizice autorizate, titularul intreprinderii individuale. Transferul intrapatrimonial al terenului destinat cultivarii arbustilor fructiferi se putea efectua printr-un act al titularului intreprinderii individuale si nu prin Contractul de vanzare cumpărare autentificat notarial incheiat intre INTREPRINDEREA INDIVIDUALA prin PF X in calitate de titular si persoana fizica X , cu titlu oneros, acesta fiind si punctul de vedere al Camerei Notarilor Publici .

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca prin Contractul de vanzare cumpărare autentificat notarial, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA , persoana fizica X , în calitate de vânzător, transfera dreptul de proprietate al bunului imobil - teren către Societatea A, in calitate de cumparator, la prețul de vanzare , suma incasata de catre contribuabil prin banca, odata cu incasarea transei 2 precizata in contractul de transfer activitate incheiat cu Societatea A.

In conditiile in care s-a constatat ca , intre persoana fizica X si INTREPRINDEREA INDIVIDUALA a avut loc un transfer intrapatrimonial al terenului destinat cultivarii arbustilor fructiferi se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au constatat ca suma reprezentand contravaloarea pretului de vanzare a bunului imobil incasata din vanzarea terenului catre Societatea A, nu reprezinta venit impozabil .

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca nu constituie venit brut aporturile in numerar sau echivalentul in lei al aporturilor in natura facute la inceperea activitatii sau in cursul desfasurarii acesteia.

Totodata, din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii iar organele de inspectie fiscala au constatat ca aportul in natura reprezentat de terenul in suprafata ...nu a fost inregistrat in evidenta contabila(registrul inventar, Fisa mijlocului fix, Registrul imobiliarilor, Registrul bunurilor de capital, Liste de inventar) .

Mai mult, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu achizitia terenului in cauza pe motiv ca nu sunt cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile corespunzatoare veniturilor neimpozabile.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, intre persoana fizica X si INTREPRINDEREA INDIVIDUALA a avut loc un transfer intrapatrimonial al terenului destinat cultivarii arbustilor fructiferi iar transferul intrapatrimonial nu este considerat o instrainare catre intreprinderea individuala, persoana fiind unica la fel si patrimoniul sau. Mutarea unui drept dintr-o masa patrimoniala in alta nu reprezinta instrainare iar constituirea patrimoniului de afectatiune se realizeaza prin simplu act unilateral al persoanei fizice.

În condițiile în care achiziția efectuată reprezintă în fapt aport în natură efectuat de către X în calitate de titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE la patrimoniul de afectare al întreprinderii individuale, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au concluzionat că veniturile realizate din vânzarea terenului aflat în patrimoniul personal al X nu sunt venituri brute ale întreprinderii individuale.

Cu privire la argumentul contestatarului potrivit căruia prin Contract, INTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ nu a vândut terenul ca bun imobiliar ut singuli, obiectul contractului fiind reprezentat de transferul de activitate și al fondului de comerț al întreprinderii individuale către Societatea A, arătăm că din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că transferul de proprietate al bunului imobil - teren către Societatea A s-a realizat prin Contractul de vânzare-cumpărare autentificat notarial încheiat între X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE, persoana fizică X, în calitate de vânzător și Societatea A, în calitate de cumpărător, la prețul de

Contractul de transfer de activitate este încheiat între Societatea L (cedent I), INTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ (Cedent II), PF X și Societatea A SRL (cesionar) și are ca obiect transferul „Active ferma 1” de la Cedentul 1 la Cesionar, „Active Ferma 2” de la Cedentul 2 la Cesionar, dreptul de proprietate asupra tuturor Echipamentelor Ferma 2 astfel cum sunt identificate în anexa 3B la prezentul contract, Contractele de certificare Ferma 2, a tuturor drepturilor de proprietate, a obligațiilor, datorțiilor, respectiv a activului și pasivului.

Prin urmare, argumentele prezentate de către contestatar nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, urmând a fi respinse.

În aceste condiții se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X datorează bugetului de stat impozit pe transferul proprietății imobiliare din patrimoniul personal în conformitate cu prevederile capitolului VIII, art.77¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care s-a constatat că notarul public care a autentificat tranzacția nu a aplicat și reținut impozitul pe tranzacții imobiliare ci a considerat tranzacția imobiliară taxabilă cu cota de 16 % din venitul net determinat în sistem real, conform adresei ...Această adresă este în neconcordanță cu cele transmise organului fiscal, de Camera Notarilor Publici prin adresă în care se precizează că „transferul intrapatrimonial poate fi efectuat printr-un act al titularului întreprinderii, dar nu pe calea unui act cu titlu oneros, respectiv un contract de vânzare-cumpărare.”

După cum s-a arătat și mai sus, la data transferării în patrimoniul întreprinderii individuale, terenul în cauză reprezintă aport în natură efectuat la începerea activității, iar la instrainare, persoana fizică titulară a întreprinderii individuale a realizat venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal pentru care biroul notarial avea obligația reținerii la sursă a impozitului pe transferul dreptului de proprietate în cota de 3% în conformitate cu prevederile capitolului VIII, art.77¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentele

contestatarului nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la diminuarea veniturilor impozabile pe anul 2015, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capăt de cerere și se vor menține ca legale constatările organelor de inspectie fiscala.

3.Referitor la cheltuielile cu amortizarea sistemului de irigatii, contestate de catre X titular al I.I , stabilite ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat, D.G.R.F.P -Serviciul Solutionare Contestatii este investita să se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea sistemului de irigatii în condițiile în care organele de inspectie fiscala au considerat ca deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea sistemului de irigatii din cheltuielile cu amortizarea stabilite și declarate de către contribuabil și au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea aferenta sistemului de irigatii.

În fapt, urmare verificării organele de inspectie fiscala au constatat ca I.I. nu a diminuat valoarea de achiziție a sistemului de irigatii conform documentelor emise de prestator , în fisa mijlocului fix , în Registrul imobilizărilor și în Registrul bunurilor ; neinregistrarea în evidentele contabile a valorii mijlocului fix la valoarea reala conform documentelor prezentate a condus implicit și la neinregistrarea corecțiilor referitoare la amortizarea calculata eronat de către contribuabil.

În aceste conditii , în temeiul prevederilor art.48 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea calculate și declarate de contribuabil aferente valorii de intrare initiala în condițiile în care valoarea de intrare corecta a sistemului de irigații a fost de ... (valoare corectata de catre contribuabil prin declaratia rectificativa).

În contestatia formulata contestatarul sustine ca prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscală au recalculat venitul net impozabil pentru anii 2012, 2013 și 2014 fără să ia în calcul și deducerea cheltuielilor cu amortizarea sistemului de irigații; sustine ca venitul net impozabil pentru fiecare an fiscal în parte nu a fost diminuat cu valoarea amortizării sistemului de irigații corespunzător valorii finale de intrare .

În contestatia formulata, contestatarul reia motivele și argumentele invocate la momentul depunerii contestației împotriva Deciziei de impunere și a Raportului de inspectie fiscală și anume invoca dispozițiile art.24 și art. 48 din Cod Fiscal și sustine ca neadmiterea deducerii amortizării sistemului de irigații pe motiv ca acesta nu a fost pus în funcțiune este eronată.

Arata ca, în baza contractului de execuție lucrări , I SRL a executat două categorii de lucrări, respectiv cele de terasamente și instalații sanitare, detaliate în Situațiile de lucrări , pentru care s-a plătit suma de...Aceste lucrări au la baza contract și situații de lucrări, există și se pot identifica pe teren și au fost necesare și utilizate în procesul de cultivare și producție afine.Considera ca este eronată respingerea deductibilității cheltuielilor cu amortizarea, motivat de faptul ca "obiectivul de irigații nu a fost pus în funcțiune până la data transferului de active , sens în care, în conformitate cu prevederile legale menționate anterior înreprimerea individuală nu beneficiază de deducerea cheltuielilor cu amortizarea acestuia.

Sustine ca, prin nota explicativă dată organelor fiscale (confirmată și de reprezentantul antreprenorului și de situația existentă în teren) a arătat că, față de contractul inițial semnat cu I, au fost executate doar lucrările de terasamente și de instalații; nu s-a reușit branșarea la rețeaua de curent electric și nici varianta alternativă a alimentării pe bază de panouri fotovoltaice. În acest context, în calitate de beneficiar a efectuat recepția parțială a lucrărilor (proces verbal de recepție parțială nr. 345/22.11.2011). Lucrarea a fost preluată la stadiul fizic de lucrări existente și s-au întocmit documentele legale în acest sens. Nu s-a întocmit proces verbal de punere în funcțiune cu I deoarece investiția mai necesita soluția de branșare la o sursă generatoare de curent electric, susținând ca aceste investiții au fost efectuate de contribuabil. Sistemul executat de I a fost pus în funcțiune pe amplasament prin lucrările efectuate în regie proprie, respectiv contribuabilul a realizat alimentarea cu curent produs de un generator diesel ce există și la această data pe amplasament. Apa colectată în bazinul de irigații este pompată cu ajutorul generatorului în tancul de amestec cu fertilizatori și mai departe, prin sistemul de irigații executat de I, apa și fertilizatorii ajung la arbuști. Faptul că sistemul a fost utilizat rezultă și din obținerea de culturilor de afine, care, în lipsa irigațiilor, nu s-ar fi dezvoltat.

Punerea în funcțiune a sistemului de irigații și utilizarea acestuia în activitatea de producție agricolă se poate determina prin inspecția vizuală la fața locului și poate fi confirmat de salariații care s-au ocupat efectiv de irigații, precum și inginerul horticol.

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile a operațiilor în Ordinul 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;*
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor în documente justificative.*

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

16. Documentele provenite din relațiile de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă numai în cazurile în care se face dovada intrării în patrimoniu a bunurilor respective, prin întocmirea Borderoului de achiziție (cod 14-4-13) sau a Notei de recepție și constatare de diferențe (cod 14-3-1/A), după caz, și a plății acestora pe bază de Dispoziție de plată-încasare către casierie (cod 14-4-4).

În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de normă de venit, pentru a fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă a contribuabililor prevăzuți la pct. 1, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenții, întocmite în acest scop în conformitate cu reglementările legale în vigoare, și Dispoziție de plată-încasare către casierie (cod 14-4-4).

17. Documentele contabile - jurnale, fișe etc. - servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a operațiunilor consemnate în documentele justificative.[...]

Contribuabilii au obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului: la începutul activității; cel puțin o dată pe an; la încetarea activității, precum și în alte situații prevăzute de lege.

Inventarierea se face în conformitate cu normele privind organizarea și efectuarea inventarierii, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

20. Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) și Registrul-inventar (cod 14-1-2/a) au regim de înregistrare la organele fiscale. Acestea se numerotează, se șnuruiesc și se parafează înainte de depunerea lor la organele fiscale pentru înregistrare.[...]

50. Evidența contabilă în partidă simplă a bunurilor din patrimoniu se ține în conformitate cu prevederile normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

51. Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).”

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate se retine ca în mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca, contestatarul avea obligatia sa inregistreze in Registru inventar, sistemul de irigatii la valoare lucrarilor receptionate care potrivit documentelor prezentate în timpul controlului s-a constatat a fi de ...(TVA inclus).

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, inregistreaza in Registru inventar, sistemul de irigatii la o valoare de intrare de ..., la aceasta valoare fiind calculata si amortizarea lunara, desi nu detine si nu prezintă un proces verbal de recepție finala la terminarea lucrarilor, respectiv un proces verbal de punere in funcțiune a mijlocului fix, iar valoarea lucrarilor receptionate este in suma de ...(fara TVA).

In speta se retine ca între PF X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE si Societatea I, a fost încheiat Contractul de execuție lucrări in baza caruia societatea I in calitate de executant, se obliga sa execute, sa finalizeze si sa intretina pana la recepția finala lucrarea „Sistem de irigații”, prețul convenit pentru îndeplinirea contractului, fiind in suma de...

Societatea I a emis un număr de 3 facturi reprezentand „avans ctr. ” a căror valoare totala este de ... (inclusiv tva), încasate integral prin virament bancar, după cum urmeaza:

- suma de... in anul fiscal 2011 (fiind efectuate plăți in mod repetat);
- suma de... in anul fiscal 2015 .

Pentru lucrările presupus a fi executate conform Contractului de execuție, Societatea I întocmește Centralizatorul situații lucrări si Procesul verbal de recepție parțial pentru valoarea de... (tva inclus)”, semnate si stampilate de către ambele parti; in aceste conditii societatea a procedat la stornarea parțiala a avansurilor facturate si la emiterea a doua facturi finale (valoare cu TVA) respectiv :

-factura reprezentând achiziția „mufa prelungire furtun picurare, conducte picurare” .

-factura care reprezintă „lucrări conform ctr. ” .

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, inregistreaza in Registru inventar, fisa mijlocului fix , sistemul de irigații la o valoare de intrare (valoarea cu TVA); de asemenea, contribuabilul a calculat amortizarea lunara a sistemului de irigații desi nu detine si nu prezintă un proces verbal de recepție finala la terminarea lucrarilor, respectiv un proces verbal de punere in funcțiune a mijlocului fix in conditiile in care s-a constatat ca valoarea lucrarilor receptionate este i... .

Se retine faptul ca, părțile contractante au incheiat Actul adițional , prin care hotărăsc de comun acord modificarea contractului de execuție lucrări, conform Centralizatorului situații de lucrări efectuate, valoarea totala a contractului fiind de ..., la nivelul lucrărilor posibil executate si facturate; prin factura ... Societatea I storneaza diferența avansurilor ramase facturate si incasate in anul 2011 de la beneficiarul INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, in baza Contractului de execuție , sumele fiind restituite integral către Intreprinderea Individuala prin virament bancar in zilele de 16 si 17 iunie 2015, insa in Registrul imobiliarilor .

De asemenea, când este perfectat contractul de transfer active Societatea A , în anexa 1 a documentului de transfer active este evidentiata valoarea contabila de inventar ; valoare amortizata ;valoarea ramasa de amortizat .

Se retine ca, contribuabilul a diminuat cheltuielile deductibile aferente anului 2015 cu suma ... prin rectificarea declarației privind veniturile realizate in Romania, cod 200, depusa si inregistrata la organul fiscal teritorial, suma ce reprezinta diferenta dintre valoarea de intrare inregistrata in evidenta contabila si valoarea efectiva a lucrarilor receptionate pentru sistemul de irigații pentru care contribuabilul a prezentat documente justificative.

In concluzie , se retine ca activul”sistem de irigații „ a fost înregistrat în evidentele contabile la valoare de intrare , supus amortizării la acesta valoare, cheltuielile cu amortizarea calculate și declarate de contribuabil în conditiile în care valoarea lucrarilor receptionate a fost ... după cum rezulta din documentele prezentate de contribuabil (Centralizatorul situații lucrări , Procesul verbal de

recepție parțial , stornarea parțiala a avansurilor facturate si emiterea facturilor finale).

În timpul controlului sau la contestatia formulata , contestatarul nu a prezentat documente (situații de lucrări, facturi, alte documente) din care sa rezulte o alta valoare în intrare a activului”sistem de irigații” chiar dacă în contestatia formulata și răspunsul dat la întrebarea din Nota explicativa, sustine ca, potrivit contractul inițial, semnat cu I, au fost executate doar lucrările de terasamente și de instalații, nefiind facuta bransarea la rețeaua de curent electric și nici varianta alternativă a alimentării pe bază de panouri fotovoltaice ; sustine ca sistemul executat de I a fost pus in funcțiune pe amplasament prin eforturile acestuia, in regie proprie, respectiv s-a realizat alimentarea cu curent produs de un generator diesel ce există și la această data pe amplasament;contestatarul nu a prezentat proces verbal de punere în funcțiune a sistemului de irigații.

In Ordinul nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile referitor la documentul „Proces verbal de receptie”, „Proces verbal de recepție partiala” „Proces verbal de punere în functiune”, se specifica, faptul ca:

“1. Servește ca:

- document de înregistrare în evidența operativă și în contabilitate;*
- document de consemnare a stadiului în care se află obiectivul de investiții;*
- document de apreciere a calității lucrărilor privind obiectivul de investiții;*
- document de aprobare a recepției (cod 14-2-5);*
- document de constatare a îndeplinirii condițiilor de recepție provizorie a obiectivului de investiții (cod 14-2-5/a);*
- document de aprobare a recepției provizorii a obiectivului de investiții (cod 14-2-5/a);*
- document de punere în funcțiune a obiectivului de investiții (cod 14-2-5/b).*

2. Se întocmește în trei exemplare, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix, astfel:

-procesul-verbal de recepție (cod 14-2-5) se întocmește pentru mijloacele fixe independente care nu necesită montaj și nici probe tehnologice (utilaje pentru intervenție, unelte, accesorii de producție, mijloace de transport auto, animale etc.), acestea considerându-se puse în funcțiune la data achiziționării lor;

-procesul-verbal de recepție provizorie (cod 14-2-5/a) se întocmește pentru utilajele care necesită montaj, dar care nu necesită probe tehnologice, produse cu ciclu lung de fabricație care depășesc un exercițiu bugetar, realizate pe faze de fabricație, precum și clădirile și construcțiile speciale care nu deserveșc procese tehnologice, acestea considerându-se puse în funcțiune la data terminării montajului, respectiv la data terminării construcției;

-procesul-verbal de punere în funcțiune (cod 14-2-5/b) se întocmește pentru utilajele și instalațiile care necesită montaj și probe tehnologice, precum și clădirile și construcțiile speciale care deserveșc procese tehnologice, acestea considerându-se puse în funcțiune la terminarea probelor tehnologice.

Se întocmește de către secretarul comisiei numite pentru recepționarea obiectivului de investiții, în prezența membrilor comisiei care este formată din: președinte, specialiști-consultanți, asistenți la recepție.

3. Circulă:

- la persoanele care fac parte din comisie (exemplarele 1, 2 și 3);*

-la compartimentul care efectuează operațiunea de control financiar preventiv (exemplarul 2);

-la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea și înregistrarea procesului-verbal de recepție (exemplarele 2 și 3).

4. Se arhivează:

La furnizor (antreprenor):

-la compartimentul financiar-contabil (exemplarele 2 și 3).

La beneficiar:

-la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1).”

Având în vedere ca din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca, contestatarul ar fi prezentat un proces verbal de punere în funcțiune a activului”sistem de irigații” sau alte documente din care sa rezulte ca valoarea de intrare a activului supus amortizării are valoarea de intrare de ... se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea de intrare a activului „sistem de irigații” este de ..., conform documentelor prezentate și Procesului verbal de recepție parțială .

Potrivit prevederilor art.72, art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare:

-art.72

„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

-art.73

(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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

În aceste conditii, argumentul contestatarului potrivit caruia sistemul executat de I SRL a fost pus în funcțiune pe amplasament prin eforturile I.I. prin efectuarea de lucrări în regie proprie, respectiv s-a realizat alimentarea cu curent produs de un generator diesel , nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei în conditiile în care nu este susținut cu documente legal întocmite(situatii de lucrări , proces verbal de dere în funcțiune); prin urmare în mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca mijlocul fix “sistem de irigații” are valoarea de intrare ... potrivit Procesului verbal de receptie partiala si documentelor mai sus enumerate.

Cu privire la amortizarea mijloacelor fixe , la art.48 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

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

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

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

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

La pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:[...]

-cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările **titlului II** din Codul fiscal, după caz;

-valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare;”

iar la art.24 din Titlul II “Impozit pe profit” din același act normativ, se prevede:

„ (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2)Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:[...]

b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

La pct.37 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

„37.Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor **art. 48** alin. (4) - (7) din Codul fiscal.”

Cu privire la condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deductibile, se reține ca legiuitorul

a prevăzut ca acestea trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite; să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca sunt cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu prevederile titlului II din Codul fiscal precum și valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile instrainate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din instrainare.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Se reține ca, sunt mijloace fixe amortizabile, mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală iar amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca, se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor [art. 48](#) alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Potrivit documentelor prezentate de către contribuabil, mijlocul fix "sistem de irigații" are valoare de intrare ..., fiind înregistrat eronat în evidențele contabile la valoarea de intrare de

După cum s-a arătat și mai sus, la calculul venitului net pe anul 2015, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind deductibile fiscal cheltuielile declarate ca nedeductibile fiscal de către contribuabil prin declarația rectificativă depusă de acesta la organul fiscal teritorial, diminuate fără documente și/ sau aferente unor venituri neimpozabile; din documentele existente la dosarul cauzei rezultă ca suma reprezintă avansuri stornate conform facturii emisă în baza actului adițional, de Societatea I.

S-a constatat ca suma declarată ca nedeductibilă fiscal de către contribuabil ar constitui diferența dintre valoarea de intrare înregistrată în evidențele contabile și valoarea de intrare pentru care contribuabilul a prezentat documente.

După cum s-a arătat și mai sus, în contabilitatea întreprinderii individuale valoarea de intrare a activului "Sistem de irigații" nu a fost rectificată iar activul a fost transferat către societatea A la valoarea de intrare ...

Din Raportul de inspecție fiscală rezultă ca din suma reprezentând amortizare înregistrată de contribuabil în perioada verificată conform Registrului imobilizărilor se scade suma reprezentând diferența dintre amortizarea calculată de către contribuabil aferentă valorii de intrare inițiale și amortizarea calculată de contribuabil aferentă valorii de intrare corectată a sistemului de irigații; astfel organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibilă fiscal diferența de cheltuieli cu amortizarea.

Având în vedere ca potrivit documentelor prezentate în timpul inspecției fiscale, s-a constatat ca valoarea de intrare a activului "sistem de irigații" a fost ..

se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat ca deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea mijlocului fix la valoarea de... si au respins la deductibilitate diferenta de cheltuieli cu amortizarea , in conditiile in care nu s-a facut dovada inregistrarii mijlocului fix la valoare de intrare de 1..., cum sustine contestatarul.

Argumentul contribuabilului potrivit caruia organul de inspectie fiscala ar fi calculat venitul net impozabil pe anii 2012, 2013, 2014 fara sa ia in considerare cheltuielile cu amortizarea sistemului de irigatii nu poate fi retinut in solutionarea contestatiei in conditiile in care organele de inspectie fiscala specifica faptul ca din amortizare inregistrata de contribuabil in perioada verificata conform Registrului imobilizarilor editat la data de 31.07.2015 se scade suma reprezentand diferenta dintre amortizarea calculata de catre contribuabil aferenta valorii de intrare initiala si amortizarea calculata de contribuabil aferenta valorii in intrare corectata .

Mai mult, se retine faptul ca la stabilirea venitului net pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au luat in considerare venitul net(venit brut-cheltuieli deductibile care cuprind si cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe) declarat de acesta prin Declaratiile privind veniturile realizate (cod200).

Dupa cum s-a aratat si mai sus,organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal diferenta de cheltuiela cu amortizarea .

In ceea ce priveste afirmatia contestatarului potrivit caruia prin Decizia privind reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de catre PF X titular al I.I. s-a respins contestatia ca neintemeiata pentru amortizarea sistemului de irigatii la valoarea de intrare aratam ca acesta reprezinta o eroare materiala a organului de solutionare a contestatiei in conditiile in care la paragraful anterior specifica faptul ca:” Avand in vedere ca potrivit documentelor prezentate in timpul inspectiei fiscala , s-a constatat ca valoarea de intrare a activului “sistem de irigatii “ a fost de ... se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat ca deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea mijlocului fix si au respins la deductibilitate diferenta de cheltuieli cu amortizarea , in conditiile in care nu s-a facut dovada inregistrarii mijlocului fix la valoare de intrare , cum sustine contestatarul.”

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul cauzei si faptul ca argumentele contestatarului neinsotite de dovezi obiective nu sunt de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, si se va respinge ca neintemeiata și nesustinuta cu documente contestatia formulata de către PF X titular al I.I. cu privire la diferenta de cheltuiela cu amortizarea .

4.Referitor la cheltuielile cu amortizarea în proportie de 65% a mijloacelor fixe finantate din ajutor financiar nerambursabil acordat în cadrul programului național pentru dezvoltare rurala aferenta perioadei 2011-2015,contestate de contribuabil aratam:

Referitor la acest capăt de cerere organul de solutionare a contestatiei s-a pronuntat prin Decizia privind reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de către PF X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE în sensul ca s-a respins ca neintemeiata contestatia cu privire la cheltuielile cu amortizarea rezultate din amortizarea mijloacelor fixe care au fost finantate în proportie de 65% din ajutor financiar nerambursabil acordat în conditiile Programului național de dezvoltare rurala.

În contestatia formulata, contestatarul arata ca prin Decizia privind reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de către PF X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE organul de solutionare a contestatiei a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu amortizarea rezultate din amortizarea mijloacelor fixe care au fost finantate în proportie de 65% din ajutor financiar nerambursabil și contesta Decizia de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP, pe motiv ca la recalcularea venitului net impozabil pentru anii 2012, 2013 și 2014 nu s-a luat în considerare cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, calculata prin raportare la valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Sustine ca in contestația depusă împotriva Deciziei de impunere și a RIF-ului din anul 2016 a arătat în mod documentat că a întreprins toate diligentele pe care un contribuabil responsabil le putea depune pentru a aplica tratamentul fiscal corect în cazul amortizării mijloacelor fixe achiziționate din ajutor financiar nerambursabil acordat în cadrul programului național pentru dezvoltare rurală; sustine ca a urmat îndrumările formulate în două răspunsuri emise de DGRFP Serviciul Metodologie și Asistență Contribuabili, respectiv Serviciul Servicii pentru Contribuabili și a dedus 100% amortizarea mijloacelor fixe din venitul impozabil anual. Adresa are atașat un răspuns al Direcție generale legislație și proceduri fiscale din cadrul MEF-ANAF care cuprinde precizări într-o speță asemănătoare celei pentru care s-a solicitat îndrumare.

În Decizia de impunere emisa de organul de inspectie fiscala din cadrul AJFP urmare refacerii inspectiei fiscale pe perioada 2012-2015, conform dispozitivului Deciziei privind reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de către PF X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE , la calculul venitului impozabil pe aceasta perioada , au avut în vedere considerentele deciziei de solutionare a contestatiei cu privire la amortizarea mijloacelor fixe care au fost finantate în proportie de 65% din ajutor financiar nerambursabil .

În considerentele Deciziei privind reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de către PF X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE , la pct.III.3, organul de solutionare al contestatiei arata ca:

„Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca I.I. a achiziționat mijloace fixe amortizabile a căror sursa de finanțare a fost constituita din fonduri proprii si din ajutor financiar nerambursabil acordat in condițiile Programului național pentru dezvoltare rurala, conform Contractului de finanțare incheiat intre Agenția de Plați Pentru Dezvoltarea Rurala si Pescuit (actual Agenția pentru Finanțarea Investițiilor Rurale) si contestatar.

Obiectul Contractului de finanțare a fost acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea Contractanta pentru proiectul “înființare plantație de afin ”, valoarea totala eligibila a Proiectului fiind de maxim ... suma din care Autoritatea Contractanta s-a angajat sa acorde un maxim de 65% din valoarea totala.

Conform documentelor justificative prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că pe parcursul desfășurării activității **INTREPRINDERE INDIVIDUALĂ**:

- înregistrează venituri neimpozabile (conform fișelor de operațiuni diverse) ireprezentând împrumuturi nerambursabile, conform Contractului de finanțare, primite de către contribuabil sub forma unui avans și a patru tranșe;

- achiziționează mijloace fixe, pentru care contribuabilul deduce la calculul venitului net impozabil cheltuieli cu amortizarea în procent de 100%.

Având în vedere prevederile art.42 lit.a) și r) și art.48 alin.(4) lit.c) și alin.(7) lit.b) din Codul fiscal, coroborate cu dispozițiile pct.37 din H.G.nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe achiziționate în baza Contractului, având ca sursă de finanțare ajutor financiar nerambursabil în cota de 65% și fonduri proprii în cota de 35%, sunt deductibile fiscal proporțional cu finanțarea mijloacelor fixe din fonduri proprii - respectiv în cota de 35% din amortizarea contabilă calculată.

Urmare recalculării amortizării fiscale aferente fiecărui an de raportare aplicând cota de 35%, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea (65%).

În contestația formulată, contestatarul consideră calculul cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe provenite din subvenții și limitarea deducerii cheltuielii cu amortizarea la 35% din valoare, ca fiind nelegale, în raport de dispozițiile Ordinului nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoanele fizice, art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și susține că amortizarea a fost calculată cu respectarea cerințelor art.24 Titlul II din Codul fiscal; la pct.38 alin.(17) din Normele metodologice date în aplicarea art.48 se precizează că este cheltuială deductibilă valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare, prin amortizare inclusă pe costuri în cursul exploatării înțelegându-se amortizarea calculată în conformitate cu prevederile art. 24 Cod fiscal și nu amortizarea aferentă sursei proprii de finanțare.

Ca urmare, contestatarul consideră că organul de inspecție fiscală trebuia să analizeze distinct veniturile impozabile aferente finanțării nerambursabile și cheltuielile deductibile cu amortizarea mijloacelor fixe achiziționate atât din surse proprii cât și din fonduri nerambursabile.

Contestatarul invocă în susținere și dispozițiile Ordinului 3055/2009 și totodată face referire la punctul de vedere emis de către Direcția Generală a Finanțelor Publice către Intreprindere individuală .

În drept, la art.42 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice, inclusiv cele din fonduri externe nerambursabile, precum și cele de aceeași natură primite de la alte persoane, cu excepția indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă. Nu

sunt venituri impozabile indemnizațiile pentru: risc maternal, maternitate, creșterea copilului și îngrijirea copilului bolnav, potrivit legii;[...]

r) subvențiile primite pentru achiziționarea de bunuri, dacă subvențiile sunt acordate în conformitate cu legislația în vigoare;”

La pct.4¹ din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

4¹. În categoria veniturilor neimpozabile se cuprind și formele de sprijin acordate din bugetul de stat și din fonduri externe nerambursabile în conformitate cu legislația internă și reglementările europene, de exemplu:

- ajutoarele de stat acordate producătorilor agricoli, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 14/2010 privind măsuri financiare pentru reglementarea ajutoarelor de stat acordate producătorilor agricoli, începând cu anul 2010, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 74/2010, cu completările ulterioare, potrivit actelor normative de aprobare a respectivelor ajutoare de stat;

- sprijinul acordat producătorilor agricoli sub forma schemelor de plăți directe și plăți naționale directe complementare potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 125/2006*) pentru aprobarea schemelor de plăți directe și plăți naționale directe complementare, care se acordă în agricultură începând cu anul 2007, 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. 139/2007, cu modificările ulterioare, și actelor normative date în aplicarea acesteia;

- sprijinul nerambursabil acordat potrivit Programului Național pentru Dezvoltare Rurală, aprobat prin Decizia Comisiei Europene nr. C(2008) 3.381 din 16 iulie 2008, prin axa 1 - Îmbunătățirea competitivității sectoarelor agricol și forestier, prin măsurile 112 - Instalarea tinerilor fermieri și 141 - Sprijinirea fermelor agricole de semi-subzistență;

- alte forme de sprijin nerambursabil acordate potrivit Programului Național pentru Dezvoltare Rurală 2007 - 2013, aprobat prin Decizia Comisiei Europene nr. C(2008) 3.381 din 16 iulie 2008;

- forme de sprijin nerambursabil acordate potrivit Programului Operațional pentru Pescuit 2007 - 2013, aprobat prin Decizia Comisiei Europene nr. C(2007) 6.664 din 14 decembrie 2007.

La art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:[...]

b) cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate;”

iar la art.48 alin.(4) din același act normativ se prevede:

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

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

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

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

La pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:[...]

-cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările [titlului II](#) din Codul fiscal, după caz;

-valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare;”

iar la art.24 din Titlul II “Impozit pe profit” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare , se prevede:

„ (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”

La pct.37 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

„37.Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor [art. 48](#) alin. (4) - (7) din Codul fiscal.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca sunt cuprinse în categoria venituri neimpozabile , veniturile în fonduri externe nerambursabile, precum și cele de aceeași natură primite de la alte persoane , subvențiile primite pentru achiziționarea de bunuri, dacă subvențiile sunt acordate în conformitate cu legislația în vigoare.

Se reține ca, la art.48 alin.(7) din Cod, legiuitorul a prevăzut ca nu sunt cheltuieli deductibile, cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile a caror surse se afla pe teritoriul României sau în străinătate.

Totodată se reține ca , în ceea ce privește stabilirea condițiilor generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse legiuitorul a prevăzut ca acestea trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul contestației, se reține ca în speta contribuabilul a achiziționat mijloace fixe amortizabile a căror sursă de finanțare a fost constituită din fonduri proprii (35%) și din ajutor financiar nerambursabil (65%) acordat în condițiile Programului național pentru dezvoltare rurală, conform

Contractului de finanțare încheiat între Agenția de Plați Pentru Dezvoltarea Rurala și Pescuit (actual Agenția pentru Finanțarea Investițiilor Rurale) și contestatar.

Obiectul Contractului de finanțare a fost acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea Contractantă pentru proiectul "înființare plantație de afin", valoarea totală eligibilă a Proiectului fiind de maxim... suma din care Autoritatea Contractantă s-a angajat să acorde un maxim de 65% din valoarea totală.

Se reține că pe perioada desfășurării activității INTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ, înregistrează:

- venituri neimpozabile (conform fiselor de operațiuni diverse) reprezentând împrumuturi nerambursabile, conform Contractului de finanțare, primite de către contribuabil sub forma unui avans și a patru tranșe;

- achiziționează mijloace fixe pentru care contribuabilul deduce la calculul venitului net impozabil cheltuieli cu amortizarea în procent de 100%.

Însă din prevederile legale mai sus enunțate rezultă în mod clar că cheltuielile acoperite de subvenții care se încadrează în categoria veniturilor neimpozabile sunt cheltuieli nedeductibile.

Având în vedere că contestatarul a considerat că fiind venit neimpozabil ajutorul financiar nerambursabil acordat în condițiile Programului național pentru dezvoltare rurală, conform Contractului de finanțare încheiat între Agenția de Plați Pentru Dezvoltarea Rurala și Pescuit iar potrivit prevederilor legale mai sus enunțate sunt nedeductibile fiscal cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile a căror surse se afla pe teritoriul României sau în străinătate se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe în cota de 35% proporțional cu finanțarea mijloacelor fixe din fonduri proprii.

Argumentul contestatarului potrivit căruia calculul cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe provenite din subvenții și limitarea deducerii cheltuielilor cu amortizarea la 35% din valoare ar fi nelegală, în raport de dispozițiile Ordinului nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoanele fizice și art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care, după cum s-a arătat și mai sus, ajutorul financiar nerambursabil (65%) a fost înregistrat în evidențele contabile ca venit neimpozabil iar legiuitorul a prevăzut în mod clar că sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile a căror surse se afla pe teritoriul României sau în străinătate, prin urmare și cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe achiziționate din ajutor financiar nerambursabil. Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene nu este aplicabil cauzei în speță, acesta fiind în aplicabil societăților și nu întreprinderilor individuale care își desfășoară activitatea în baza OUG nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale.

Totodată, arătăm că la contestația formulată, contestatarul nu a anexat punctul de vedere emis de către Direcția Generală a Finanțelor Publice către - Întreprindere individuală.

Arătăm că prin adresa, înregistrată la A.J.F.P., Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală este în concordanță cu punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește modul de determinare a cheltuielilor pentru a

putea fi deduse de către persoana fizica titulara a I.I., în sensul ca vor fi avute în vedere și precizarile pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv sunt cheltuieli deductibile valoarea ramasa neamortizata a bunurilor și drepturilor amortizabile instrainate, determinata prin deducerea din prețului de cumparare a amortizarii incluse pe costuri în cursul exploatarii și limitata la nivelul venitului realizat din instrainare.

Din documentele existente la dosarul cauzei , se reține ca urmare constatarilor efectuate , pe anul 2015, la determinare venitului net impozabil organele de inspectie fiscala au majorat cuantumul cheltuielilor deductibile fiscal cu suma reprezentând valoare ramasa neamortizata a activelor instrainate , deductibile fiscal în conformitate cu prevederile pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus enuntat.

În consecinta, având în vedere prevederile legale mai sus enuntate și documentele existente la dosarul cauzei, cheltuielile cu amortizarea aferente mijloacelor fixe achizitionate din ajutorul financiar nerambursabil acordat in condițiile Programului național pentru dezvoltare rurala, conform Contractului de finanțare incheiat între Agenția de Plați Pentru Dezvoltarea Rurala si Pescuit, în cota de 65% , nu sunt deductibile la calculul venitului net pe perioada 2011-2015, după cum au constatat și organele de inspectie fiscala.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) di Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se va respinge contestatia cu privire la cheltuielile cu amortizarea și se vor menține ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala în condițiile în care argumentele de fapt si de drept prezentate de către contestatar în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atăcat.”

In conditiile în care organul de solutionare a contestatiei a respins ca neintemeiata contestatia cu privire la cheltuielile cu amortizarea pe perioada 2011-2015, și a mentinut ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere , se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea (în cota de 65%) la calculul venitului net pe anii 2012-2015 , prin Decizia de impunere .

La dosarul contestatiei contestatarul nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situație de fapt fiscala decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile nedeductibile aferentei perioadei 2011-2015 iar contestatarul prezinta aceleași argumentele ca și în contestatia fomulata împotriva Deciziei de impunere, care au fost analizate și respinse ca neintemeiate , după cum s-a arătat și mai sus.

În aceste condiții, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de către PF X în calitate de titular al I.I. cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea în cota de 65% a mijloacelor fixe finantate din ajutor financiar

nerambursabil acordat în cadrul programului național pentru dezvoltare rurala aferenta perioadei 2012-2015, care au contribuit la stabilirea venitului net impozabil pe perioada 2012-2015 prin Decizia de impunere .

5. În ceea ce privește contestatia referitoare la impozitarea veniturilor realizate în perioada 01.02.2013 - 31.12.2013 pe bază de norme de venit și nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe;

Prin Decizia privind reluarea procedurii de soluționare a contestatiei formulata de către PF X în calitate de titular al I.I. organul de soluționare a contestatiei la punctul III. 2 a analizat contestatia contribuabilului cu privire la obligatia acestuia de a impozita veniturile realizate din vanzarea de afine pe baza de norme de venit și nu în sistem real începând cu data de 01.02.2013 când legiuitorul a impus obligativitatea impunerii veniturilor din activități agricole pe baza de norme de venit , în situația în care sunt stabilite norme de venit pentru grupele de produse vegetale sau animale conform prevederilor art.73 din Codul fiscal, aplicabil pe perioada verificata.

În Raportul de inspectie fiscala , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere , contestata de către PF X în calitate de titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE, organele de inspectie fiscala arata faptul ca :

-pentru veniturile realizate din cultivarea arbuștilor fructiferi -afini pentru care venitul net anual se determina in sistem real intre 01 ianuarie 2010 - 31 ianuarie 2013, avea obligația, conform punctului 35 din OG nr. 8/2013 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003, sa declare venitul net pana la data de 25 mai 2014 prin întocmirea si depunerea la organul fiscal teritorial a declarației privind veniturile realizate - cod 200, veniturile realizate intrând sub incidența prevederilor capitolului II - Venituri din activitati independente din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

-pentru veniturile realizate din cultivarea arbuștilor fructiferi -afini in perioada impozabila din anul fiscal 2013 cuprinsa intre 01 februarie 2013 si pana la sfârșitul anului fiscal 2013 si anul fiscal 2015 pentru perioada cuprinsa intre 01 ianuarie 2015 si 17 iulie 2015 (data transferului de active), INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, avea obligația conform art. 5 din Legea nr. 168/2013, de a depune declarația privind veniturile din activitati agricole impuse pe norme de venit - cod 221 pana la data de 25 iunie 2013 (pentru anul de raportare 2013) respectiv 25 mai a anului 2015 (pentru anul de raportare 2015), veniturile realizate intrând sub incidența prevederilor capitolului VII - Veniturile din activitati agricole, silvicultura si piscicultura din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca in anul 2013, I.I nu realizeaza venituri din activitatea agricola-cultivarea arbustilor fructiferi , activitate care intra sub incidenta prevederilor capitolului VII -Venituri din activități agricole, silvicultura și piscicultura” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

În contestatia formulata, contestatarul sustine ca a evidențiat și contabilizat veniturile obtinute din vanzarea fructelor produse in exploatarea agricola pe care le-a supus impozitării in sistem real, pe baza datelor din contabilitatea in partida

simpla, potrivit prevederilor Capitolului II - Venituri din activități independente din Codul Fiscal, fiind obținute din aceasta activitate venituri ...

Din prevederile legale invocate în susținerea contestației s-a reținut ca începând cu data de 01.02.2013 prin O.G. nr.8/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale s-au modificat art.71, art.72, art.73 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în sensul că s-a introdus un plafon neimpozabil pentru veniturile realizate din activitățile agricole desfășurate pe anumite suprafețe de teren (arbusti fructiferi până la 1 ha) precum și pentru creșterea și exploatarea unui număr de animale; s-a introdus obligația de stabilire a venitului net anual pe baza normelor de venit pentru produsele vegetale și animale prevăzute în tabelul din cadrul art.73 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care depășesc plafonul neimpozabil.

Totodată, din prevederile legale menționate, s-a reținut că începând cu 01.02.2013 doar venitul net anual realizat din activități agricole pentru produsele vegetale și animale care nu se regăsesc în tabelul de la art.72 alin.(2) din Cod, se determină în sistem real pe baza datelor din contabilitate; de asemenea, în sistem real, în baza datelor din contabilitate se stabilește venitul net anual din veniturile obținute din valorificarea produselor prin altă modalitate decât în stare naturală, care reprezintă venituri din activități independente și se supun regulilor de impunere proprii categoriei respective.

Odată cu intrarea în vigoare a O.G. nr.8/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, au fost eliminate atât posibilitatea contribuabilului de a opta cu privire la trecerea de la stabilirea venitului net anual pe baza normelor de venit la sistemul real în baza datelor din contabilitate cât și echivalentul în lei al sumei de 100.000 euro reprezentând venit brut anual înregistrat în anul anterior pentru care se modifică automat tratamentul fiscal, respectiv se trece în mod obligatoriu la determinarea venitului net anual pe baza normelor de venit, la sistemul real, pe baza datelor din contabilitate.

Potrivit H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat în aplicarea art.71 din Cod, se prevede:

“149¹. Veniturile din activități agricole realizate individual sau într-o formă de asociere fără personalitate juridică, stabilite pe baza normelor de venit, se supun impunerii potrivit prevederilor [cap. VII titlul III](#) din Codul fiscal, indiferent de forma de organizare a activității. Veniturile din activități agricole supuse impunerii pe bază de norme de venit în conformitate cu prevederile [art. 73](#) din Codul fiscal cuprind veniturile rezultate din cultivarea terenurilor, creșterea și exploatarea animalelor deținute cu orice titlu, inclusiv cele luate în arendă.

149². Veniturile din activități agricole menționate la [art. 71](#) alin. (1) lit. a) - c) din Codul fiscal, pentru care sunt stabilite norme de venit conform [art. 73](#) din Codul fiscal, sunt impozabile indiferent dacă se face sau nu dovada valorificării produselor.[...]

149⁷. Veniturile din activități agricole impuse anterior datei de 1 februarie 2013 în sistem real trec prin efectul legii la impunerea pe bază de norme de venit, în situația în care sunt stabilite norme de venit pentru grupele de produse vegetale și animale conform prevederilor [art. 73](#) din Codul fiscal. În vederea stabilirii

regimului fiscal aplicabil veniturilor din activități agricole, la încadrarea în limitele stabilite pentru fiecare grupă de produse vor fi avute în vedere prevederile [art. 72](#) din Codul fiscal.”

Astfel, s-a reținut ca veniturile din activități agricole realizate individual sau într-o formă de asociere fără personalitate juridică, stabilite pe baza normelor de venit, se supun impunerii potrivit prevederilor cap. VII titlul III din Codul fiscal, indiferent de forma de organizare a activității; veniturile din activități agricole impuse anterior datei de 1 februarie 2013 în sistem real trec prin efectul legii la impunerea pe bază de norme de venit, în situația în care sunt stabilite norme de venit pentru grupele de produse vegetale și animale conform prevederilor art. 73 din Codul fiscal.

Prin urmare, reglementările Codului fiscal nu permit persoanei care realizează venituri din agricultura să opteze pentru stabilirea venitului net anual în sistem real, prevederile legale având caracter obligatoriu și nu optional.

Cu privire la cauza în speta s-a avut în vedere și adresa Direcției Generale de Legislație Cod Fiscal și Reglementări vamale, emisă în urma solicitării A.J.F.P. unde se arată că măsura de trecere de la sistemul de impunere potrivit căruia venitul net anual din activități agricole se determină în sistem real la sistemul de impunere pe bază de norme de venit **nu este opțională ci obligatorie**. Prin urmare contribuabilul este obligat să respecte reglementările fiscale în vigoare în perioada de referință iar verificarea modului de îndeplinire de către contribuabil a obligațiilor prevăzute de legislația fiscală revine organului fiscal potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

De asemenea, arată că în cauza „*nu este vorba de modificări consecutive ale regimului de impozitare, ci doar de o singură modificare introdusă în anul 2013 prin O.G. nr.8/2013, referitoare la obligativitatea impunerii veniturilor din agricultura pe baza normelor de venit ;în acest context , întrucât din informațiile prezentate rezultă , pe de o parte , ca I.I. a aplicat pe perioada 2013-2015 sistemul real de impunere iar pe de alta parte , potrivit celor menționate de dumneavoastră , organele fiscale nu au stabilit norma de venit pe anul 2014 apreciem că în conformitate cu prevederile art.4 alin.(2) teza a II-a din Codul de procedură fiscală, organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului/platitorului sau ale altor persoane implicate în procedură.*”

Luând în considerare prevederile legale mai sus enunțate precum și adresa Direcției Generale de Legislație Cod Fiscal și Reglementări vamale, organul de soluționare a contestației a arătat că , în conformitate cu prevederile art.V alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.168/2003 privind aprobarea O.G. nr.8/2013 prin care, pentru anul fiscal 2013, se stabilesc ca persoanele fizice care au desfășurat, în perioada impozabilă din anul fiscal 2013, cuprinsă între 1 februarie 2013 și până la sfârșitul anului fiscal, o activitate agricolă prevăzută la art.71 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru care venitul se determină pe baza de norma de venit, aveau obligația de a depune o declarație (formular 221) la organul fiscal competent, până la data de 25 iunie inclusiv a anului 2013. Obligațiile fiscale se stabilesc pe baza limitelor și normelor de venit prevăzute de lege. Pentru anii următori conform reglementărilor pct.149¹⁴ din normele

metodologice date în aplicarea art.74 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, perioada de declarare a suprafețelor cultivate /cap de animal /familie de albine este pana la data de 25 mai inclusiv a anului fiscal pentru anul în curs și cuprinde informații privind suprafețele cultivate /cap de animal /familie de albine.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca pe perioada 01.02.2013-31.12.2013, contribuabilul nu a realizat venituri din activitatea agricola , cultivarea arbuștilor fructiferi, activitate care intra sub incidenta prevederilor capitolului VII -Venituri din activități agricole, silvicultura și piscicultura din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat impunere pe baza de norma de venit; veniturile inregistrate în evidentele contabile pe anul 2013 și declarate de contribuabil au fost realizate din alte activități respectiv activitatea de consultanta și dobanzi și comisioane bancare.

Pe anul 2014 , din contestatia contribuabilului rezulta ca veniturile obtinute din vanzarea fructelor produse în exploatarea agricola au fost în suma de ... însă din adresa Direcției Generale de Legislatiei Cod Fiscal și Reglementari vamale rezulta ca **organele fiscale nu au stabilit norma de venit pe anul 2014** iar potrivit art.71 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificat prin O.G. nr.8/2013, veniturile definite la alin.(1), printre care și veniturile expoatarea plantatiilor viticole, pomicole, arbuștilor fructiferi și altele asemenea, pentru care nu au fost stabilite norme de venit sunt venituri impozabile și se supun impunerii potrivit cap.II „Venituri din activități independente”

În aceste condiții , pe anul 2014, veniturile obtinute din vanzarea fructelor produse în exploatarea agricola au fost supuse impozitarii în sistem real în lipsa unor norme de venit.

Cu privire la anul 2015, se reține ca I.I. a înregistrat în evidentele contabile venituri din subventii, venituri din transfer de activitate, venituri care potrivit legii sunt impozitate în sistem real.

Astfel, se reține ca prin Decizia de impunere organul de inspectie fiscala nu a stabilit suplimentar impozit pe venit pe baza de norme de venit pe perioada verificata.

De asemenea, urmare analizarii Deciziei de impunere emisa urmare refacerii inspectiei fiscale pe perioada 01.01.2012-31.12.2015, organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP nu au stabilit în sarcina contribuabilului suplimentar impozit pe venit pe baza de norme de venit.

În aceste condiții argumentele contestatarului potrivit căroră, în condițiile în care impozitarea s-a efectuat pe baza de norma de venit, organul de solutionare a contestatiei a respins ca neintemeiata contestatia pentru suma reprezentând amortizare nedeductibila la calculul venitului impozabil pe anul 2013 precum și argumentul potrivit caruia prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe venit suplimentar fără sa deduca cheltuiala cu amortizarea mijloacelor fixe nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a contestatiei în condițiile în care din analiza mai sus efectuata a rezultat ca organele de inspectie fiscala pe perioada verificata, prin actele administrativ fiscale contestate nu au stabilit suplimentar impozit pe venit pe baza de norme de venit.

În consecinta, contestatia formulata de contestatar cu privire la acest capăt de cerere este neintemeiata, urmând a fi respinsa.

6. Cu privire la veniturile din activitatea din consultanta declarate de către I.I. pe anul 2014, diminuate de organul de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au diminuat pe anul 2014 venitul brut declarat de către intreprinderea individuala ca venituri din activitatea de consultanta în condițiile în care s-a constatat ca operatiunile în cauza au la baza tranzactii fără substrat economic .**

În fapt, urmare verificării organelor de inspectie fiscala au constatat ca între INTREPRINDEREA INDIVIDUALA și Societatea L, persoane afiliate potrivit prevederilor art. 7, pct. 21, lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-au derulat operațiuni economice fiind încheiate în acest sens Contractul de prestări servicii având ca obiect consultanta pentru identificarea potențialilor investitori în vederea vânzării/transferului activității plantației de afin deținute, consultanta pentru negocierea prețului în vederea vânzării plantației de afin deținute, consultanta pentru pregătirea tuturor documentelor necesare realizării tranzacției.

În baza acestui contract de prestări servicii INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, emite către Societatea L, factura .

Urmare analizării documentelor și informațiilor prezentate de contribuabil în timpul controlului organelor de inspectie fiscala au concluzionat ca venitul brut înregistrat în evidențele contabile și declarat de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA conform Contractului de prestări servicii nu constituie venit brut, întrucât contribuabilul nu poate face dovada prestării efective a serviciilor către Societatea L și nu a fost încasat efectiv fiind încălcate prevederile art. 48, alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 36 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale capitolului II, lit. G), pct. 48 din OG nr. 1040/2004.

Potrivit prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 6 din Legea nr. 207/2015, organele de inspectie fiscala au reînscadrat operațiunea în cauza și au diminuat cuantumul venitului brut declarat de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA pe anul 2014 cu suma reprezentând venituri realizate din activitatea de consultanta conform Contractului de prestări servicii .

În contestația formulată referitor la acest capat de cerere, contestatarul susține ca concluziile organului de inspectie fiscală sunt eronate sub aspectul aprecierii stării de fapt și nelegale raportat la motivarea în drept a Deciziei de impunere în ceea ce privește venitul brut .Legea fiscală prevede în mod expres, în ceea ce privește venitul brut, că acesta include *"totalul sumelor încasate"* în cursul activității, încasarea sumelor determină obligația de includere a acestora în veniturile realizate și supuse impozitării; invocă în susținere dispozițiile art. 1.615 - 1.617 din Codul civil, și arată ca la data de 31.10.2014, a operat compensarea creanței deținută de Intreprinderea Individuală asupra societății L, care era certa, lichida și exigibilă, astfel ca suma exclusă de la impozitare de către organul fiscal, a fost încasată prin compensare efectuată în condiții legale.

Totodată, considera eronată poziția organului fiscal cu privire la realizarea venitului din prețurile tranzacției "fără scop economic"; în ceea ce privește activitățile

derulate prin forma legal înființată și autorizată a întreprinderii Individuale aprecierea scopului economic nu se poate face decât cu raportare la activitățile economice pentru care întreprinderea Individuală a fost autorizată. Nu pot fi considerate "fără scop economic" activități derulate în limita și în realizarea obiectului de activitate autorizat. Or, sub acest aspect încheierea de contracte de consultanță face parte din obiectul de activitate autorizat.

Contribuabilul sustine ca suma în cauză privește remunerația acordată de , Intreprinderii Individuale PF X pentru activitatea depusă cu privire la identificarea potențialilor investitori, negocierea transferului de active la preț minim determinat și întocmirea documentațiilor pentru transferul de active realizat de la Societate către cumpărătorul A(contract) și a ales să fie remunerat în forma înregistrată și autorizată legal, respectiv Intreprinderea Individuală.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.41, art.46, art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.41

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

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;"

-art.46

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

-art.48

"(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile [art. 49](#) și [50](#).

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;[...]

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

b) sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;

c) sumele primite ca despăgubiri;

d) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.[...]

(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie."

La pct.36 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.48 din Cod, se prevede:

“36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, venituri obținute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deșeurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deșeurilor și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.

Prin activități adiacente se înțelege toate activitățile care au legătură cu obiectul de activitate autorizat.”

La capitolul II lit. E din Ordinul nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, se prevede:

“37. Pentru înregistrarea veniturilor din activități independente contribuabilii vor utiliza, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii, formularele cu regim special de tipărire, înscriere și numerotare, prevăzute în prezentele norme metodologice, după caz:

- Chitanță (cod 14-4-1);
- Factură (cod 14-4-10/aA) și Factură fiscală (cod 14-4-10/A);[...]

38. Constituie venit brut venitul încasat în cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada în care au fost efectuate prestațiile.”

Din prevederile legale enunțate se retine ca in venitul brut se includ toate veniturile in bani si in natura cum ar fi veniturile din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea.

Totodata se retine ca, constituie venit brut venitul incasat in cadrul unui an calendaristic indiferent de perioada in care au fost prestate serviciile.

De asemenea, se retine ca inregistrarea veniturilor din activitati independente se inregistreaza in evidentele contabile in baza chitantelor, facturilor si a altor documente in functie de specificul activitatii si de necesitatile proprii.

Cu privire la inregistrarea în evidențele contabile a operatiunilor in Ordinul 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au

calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.[...]

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.[...]

50. Evidența contabilă în partidă simplă a bunurilor din patrimoniu se ține în conformitate cu prevederile normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

51. Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).”

Analizand contestatia formulata de catre PF X, titular al I.I. în raport de prevederile legale mai sus enuntate și documentele existente la dosarul contestatiei se rețin urmatoarele:

Veniturile au fost inregistrate în evidentele contabile respectiv in Registrul Jurnal de incasari si plati al contribuabilului , la data de 31.10.2014 la rubrica incasari prin banca, in baza Notei contabile reprezentand plata facturii de catre clientul L.

Se reține ca în vederea justificării înregistrării acestor venituri în evidentele contabile contribuabilul a prezentat urmatoarele documente:

-factura reprezentând prestări servicii conform contract, emisă către societatea afiliata L, în baza Contractului de prestări servicii n;

-Contractului de prestări servicii , potrivit caruia prestatorul I.I. se obliga sa asigure beneficiarului următoarele servicii:

"-consultanta pentru identificarea unor potențiali investitori in vederea vanzarii/ transferului activitatii plantației de afin ;

-consultanta pentru negocierea prețului in vederea vanzarii plantației de afin la un preț minim de ... euro;

-consultanta pentru pregătirea tuturor documentelor necesare realizării tranzacției."

Potrivit art.III "Prețul ,, din contract :

3.1"Beneficiarul (clientul) se obliga sa plătească prestatorului suma în condițiile în care prețul de vanzare/transfer este mai mare de ... euro.

3.2.Daca pretul de vanzare/transfer va fi cuprins în intervalul ... euro valoarea prezentului contract va fi ...

3.3.Daca vanzarea/transferul plantatiei nu se va realiza în maxim 24 luni de la semnarea contractului sau se va realiza la un preț sub prețul de... , suma platita sa va restitui integral.”

- Procesului verbal de stingere a datoriilor (fără număr, dată și nesemnat de părți) prin care s-a compensat contravaloarea facturii emisa de Intreprinderea Individuala cu factura emisa de Intreprinderea Individuala pentru stornarea facturii reprezentând “avans teren antecontract ”

Se retine ca, potrivit antecontractului de vanzare cumparare , neautentificat notarial, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, se obliga sa vanda societății L terenul la prețul de vanzare , teren dobândit prin cumpărare in baza contractului de vanzare cumpărare autentificat de către Birou Notarial, la prețul de ...lei.

In baza antecontractului mai sus menționat, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, emite un număr de 2 facturi reprezentând „avans teren antecontract .

In septembrie 2014, părțile contractante hotărăsc prin act adițional rezilierea antecontractului de vanzare cumpărare a terenului.

Urmare rezilierii antecontractului, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, emite un număr de 2 facturi către Societatea L prin care storneaza integral avansurile facturate.

In baza procesului verbal de stingere a datoriilor, fara numar, data si nesemnat de parti, suma a fost compensata cu valoarea inscrisa in factura emisa de Societatea L pentru prestari servicii efectuate in baza Contractului de prestari servicii.

In evidentele contabile ale contribuabilului respectiv in Registrul Jurnal de incasari si plati , acesta a inregistrat la rubrica incasari prin banca, suma in baza Notei contabile reprezentand plata facturii de catre clientul L SRL.

Se retine ca, in vederea justificarii serviciilor din Contractul de prestări servicii , intreprinderea individuala a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente justificative din analiza carora s-a constatat ca acestea cuprind corespondența purtată de la adresa de poștă electronică aparținând Societatii L acestea reprezentând negocierile purtate de PF X pentru vânzarea celor două plantații de afin precum și vânzarea terenurilor adiacente de la proprietarii relevanți (comunicare documente, răspunsuri la diferite întrebări, programare întâlniri, diverse studii, oferte).

Toată corespondența electronică către diferite persoane fizice a fost transmisă de pe e-mailul deținut de Societatea L și au fost semnate de PF X , în calitate de manager general al societății.

Astfel, se retine ca:

- negocierile pentru perfectarea transferului de active aflate în proprietatea și folosința Societatii L au fost efectuate de către administratorul acesteia, care conform actului constitutiv are ca atribuții încheierea de contracte;

-antecontractul de vânzare cumpărare nu a avut un scop economic și nu a reprezentat o promisiune de vânzare, acesta fiind încheiat pentru transferarea încasărilor efectuate de Societatea L din activitatea desfășurată, contractul încheiat reprezentând în fapt un împrumut acordat de Societatea L către INTREPRINDEREA INDIVIDUALA;

-antecontractul de vânzare cumpărare nu a avut un scop economic, deoarece terenul a fost utilizat de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, pentru realizarea investiției plantație de afin începând chiar cu anul 2011 și a fost reziliat ca urmare negocierilor pentru vânzarea acestuia efectuate între INTREPRINDEREA INDIVIDUALA și investitorul A;

-INTREPRINDEREA INDIVIDUALA nu înregistrează, nu face dovada efectuării de cheltuieli și nu deține baza materială care să justifice efectuarea serviciilor înscrise în Contractul de prestări servicii ;

-Societatea L nu a prezentat alte documente care să justifice că serviciile de consultanță au fost executate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, având în vedere faptul că aceeași persoană coordonează în totalitate ambele entități, iar documentele justificative prezentate au fost semnate și întocmite de către PF X, în calitate de manager general sau de administrator unic al Societatii L (conform celor înscrise în procesul verbal încheiat urmare controlului încrucișat și a Raportului de inspecție fiscală încheiat la Societatea L);

-contractul privind transferul de active are ca părți contractante atât INTREPRINDEREA INDIVIDUALA cât și S în calitate de vânzători, de unde rezultă că negocierea condițiilor de transfer a fost efectuată de aceeași persoană, respectiv PF X pentru ambele entități;

S-a reținut ca, Contractul de prestări servicii , în baza căruia a fost emisă factura , a fost încheiat cu scopul de a anula datoria achitată de Societatea L către INTREPRINDEREA INDIVIDUALA în contul primei tranșe din antecontractul de vânzare cumpărare.

Urmare constatarilor efectuate s-a concluzionat ca prestările de servicii consultanță facturate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, în baza contractului de prestări servicii nu au scop economic, acestea fiind efectuate doar în scopul obținerii unor avantaje fiscale și determinării unei situații fiscale mai favorabile pentru Societatea L, respectiv pentru acordarea de avantaje financiare administratorului acesteia, în persoana PF X iar suma înregistrată în evidențele contabile ca venituri realizate din activitatea de consultanță efectuată în baza Contractului de prestări servicii , nu constituie venit brut, întrucât contribuabilul nu poate face dovada prestării efective a serviciilor către Societatea L.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca tranzacțiile desfășurate între Societatea L având ca administrator, asociat pe PF X și INTREPRINDEREA INDIVIDUALA reprezentată de către PF X, au fost analizate și de organele de cercetare penală în dosarul penal .

În Ordonanța de clasare emisă în Dosarul penal de Parchetul de pe lângă Tribunal existența în copie la dosarul cauzei , se face referire la serviciile prestate în baza Contractelor de prestări servicii încheiate între I.I. în calitate de prestator și Societatea L în calitate de beneficiar.

În considerentele ordonanței de clasare se arată ca „martorul audiat depunând și în punct de vedere la dosarul cauzei la care au fost anexate documente contabile ale amenajărilor efectuate la plantația de afin iar acestea coroborate cu constatările organelor fiscale, dar și cu ansamblu probatoriu administrat în cauza , respectiv declarațiile martorilor [...] releva faptul că prestațiile de servicii care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor se referă la servicii prestate în realitate de către emitentul facturilor.”

Prin urmare, organul de cercetare penală s-a pronunțat numai cu privire la cheltuielile , înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de I.I. conform Contractului de prestări servicii .

Din Ordonanța procurorului și Încheierea Penală nu rezultă ca prestațiile de servicii consultanță facturate de I.I. în baza în contractul de prestări servicii au fost efectuate în realitate, deoarece organele de cercetare penală nu s-au exprimat

asupra realitatii operațiunilor înregistrate de L . În condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta în mod clar ca , negocierile pentru perfectarea transferului de active aflate în proprietatea și folosința societății au fost efectuate de către administratorul societății L, care conform actului constitutiv are ca atribuții de încheiere de contracte, se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au reîncadrat operațiunea în cauza și au diminuat venitul brut , înregistrat în evidențele contabile ca venituri realizate din activitatea de consultanță efectuată în baza Contractului de prestări servicii .

Potrivit art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2014, se reține ca:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economice asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil. În acest spirit o tranzacție normală din punct de vedere juridic poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Reîncadrarea acestor tranzacții a fost efectuată de organele de inspectie fiscala în baza prevederilor legale și informațiilor cuprinse în evidența contabilă a societății, a mijloacelor de probă administrate în cauza, în ansamblul lor, fără a urmări aplicarea art.11 din Codul fiscal în detrimentul contribuabilului.

Prin urmare, autoritățile fiscale au dreptul de a verifica realitatea tranzacțiilor analizate , acestea putând să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic .

În condițiile în care nu s-a dovedit realitatea operațiunilor înregistrate în evidențele contabile în baza facturii emise de I.I. către societatea afiliată L se reține ca în mod legal s-a apreciat ca nu se justifică înregistrarea veniturilor în evidențele contabile ale întreprinderii individuale.

Mentionăm ca la contestația formulată, societatea contestată a prezentat documente suplimentare, altele decât cele analizate de organele de inspectie fiscala , din care să rezulte o altă situație de fapt fiscala decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala.

În conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatări proprii.”

Iar la art.269 și art.276 din același act normativ se prevede:

-art.269

“(1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

-art.276

“(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.[...]

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Totodată, în conformitate cu prevederile art.6, art.7, art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

-art.6

„(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

-art.7

“(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

-art.14

“(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Din prevederile legale enunțate, rezulta că organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stării de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale iar situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică.

În condițiile în care la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente suplimentare din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală iar din analiza documentelor existente la dosarul contestației rezultă în mod clar că contractul privind transferul de active are părți contractante atât I.I. cât și societatea L în calitate de vânzători iar identificarea investitorului, negocierea transferului de active precum și întocmirea documentației s-a realizat de către PF X în calitate de director general (administrator) al Societății L de pe adresele de e-mail ale acestei societăți, în mod legal s-a constatat că operațiunea în cauză nu are scop economic iar veniturile înregistrate în evidențele contabile ale I.I. în baza facturii nu reprezintă venit brut încasat din desfășurarea activității, în conformitate cu prevederile art.48 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Argumentele contestatarului potrivit cărora concluziile organului de inspecție fiscală ar fi eronate sub aspectul aprecierii stării de fapt și nelegale raportat la motivarea în drept a Deciziei de impunere în ceea ce privește venitul brut precum și poziția organului fiscal cu privire la realizarea venitului din prețurile tranzacțiilor "fără scop economic" nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care relevanța stării de fapt fiscale cu privire la veniturile, înregistrate în evidențele contabile, s-a apreciat de către organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de către contestatar în timpul controlului, a mijloacelor de probă administrate în cauză; la contestația formulată contribuabilul nu a anexat documente suplimentare din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală în condițiile în care în conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, mai sus enunțat, sarcina probei revine contribuabilului.

Argumentul contestatarului potrivit căruia suma în cauză privește remunerația acordată de L, Intreprinderii Individuale pentru activitatea depusă cu privire la identificarea potențialilor investitori, negocierea transferului de active la preț minim determinat și întocmirea documentațiilor pentru transferul de active realizat de la Societate către cumpărătorul A nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care, după cum s-a arătat și mai sus, din documentele existente la dosarul contestației rezultă în mod clar că identificarea investitorului, negocierea transferului de active precum și întocmirea documentației s-a realizat de către PF X în calitate de director general (administrator) al Societății L iar transferul de active are ca părți contractante atât I.I. cât și societatea L în calitate de vânzători, de unde rezultă că negocierea condițiilor de transfer au fost efectuate de aceeași persoană, respectiv PF X pentru ambele persoane juridice. Contestatarul nu a făcut dovada că serviciile facturate au fost efectiv prestate de către PF X în calitate de titular al I.I. în condițiile în care contribuabilul nu înregistrează, nu face dovada efectuării de cheltuieli și nu deține baza materială care să justifice efectuarea serviciilor înscrise în Contractul de prestări servicii.

Având în vedere prevederile legale enunțate în speta, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele contestatarului neînsoțite de dovezi obiective nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației în speta se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la diminuarea venitului brut pe anul 2014 cu suma înregistrată în evidențele contabile în baza facturii conform Contractului de prestări servicii iar în temeiul

prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre PF X in calitate de titular al I.I. cu privire la suma inregistrata si declarata ca venit brut pe anul 2014 în baza facturii conform Contractului de prestări servicii , in conditiile in care s-a dovedit ca nu are scop economic.

7.Referitor la capătul de cerere privind neincluderea în cuantumul cheltuielilor deductibile la calculul venitului net impozabil a întregii valori fiscale rămase neamortizate, până la concurența sumei pentru mijloacele fixe înstrăinate în baza Contractului de transfer de activitate de producție afine, aratam:

În fapt, urmare analizarii documentelor prezentate de contribuabil , organele de inspectie fiscala au constatat ca fiind cheltuiala deductibila suma reprezentând diferența valoare ramasa neamortizata a mijloacelor fixe înstrăinate de către contribuabil in anul 2015 și neinclusa la capitolul cheltuieli deductibile declarate prin Declarația privind veniturile realizate cod 200, în conformitate cu prevederile art.48 alin.(4) coroborat cu prevederile art.24 alin.(1) , alin(2) ,alin.(3) și alin.(11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precum și pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, .

În contestatia formulata contribuabilul sustine ca diferența de amortizare reprezintă amortizarea care trebuia dedusă din veniturile brute ale anilor 2011-2015 și care a fost dedusă de organul fiscal abia în anul 2015; sustine ca valoarea cheltuielilor deductibile fiscal la calculul venitului net impozabil din anul 2015, trebuia majorată doar cu suma de ... și nu cu suma de ... cum în mod eronat a stabilit organul de inspecție fiscală.Diferența reprezentând amortizare fiscală inclusă de către organele de inspecție fiscală în valoarea fiscală rămasă neamortizată din anul 2015, trebuia recunoscută ca fiind deductibilă la calculul venitului net impozabil din fiecare an fiscal al perioadei 2011 - 2015.

In drept, la art.48 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

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

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

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

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

iar la pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

“38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:[...]

-cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz;

-valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatarei și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare;”

La art.24 titlu II “Impozit pe profit” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) *) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile: [...]

b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

Din prevederile legale enunțate se retine ca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; să fie cuprinse în

cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite; să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în [titlul II](#), după caz.

De asemenea, se retine ca reprezintă cheltuiala deductibilă fiscal valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatarei și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare.

Analizând contestația formulată de către contribuabil cu privire la acest capăt de cerere în raport de prevederile legale mai sus enunțate precum și de documentele existente la dosarul contestației se retin următoarele:

Din Registrul imobilizărilor rezulta ca valoarea mijloacelor fixe este ... din care se scade suma reprezentând corecție valoare intrare a sistemului de irigații ; astfel valoarea de achiziție a mijloacelor fixe este de ...

Amortizarea înregistrată de către contribuabil în perioada verificată conform Registrului imobilizărilor este ..., din care se scade suma reprezentând diferența dintre amortizarea calculată de către contribuabil aferentă valorii de intrare inițiale și amortizarea calculată de către contribuabil aferentă valorii de intrare corectată a sistemului de irigații prin declarația rectificativă - cod 200 înregistrată la organul fiscal teritorial ; astfel amortizarea înregistrată de contribuabil este de ...

Din valoarea de înregistrare a mijloacelor fixe se scade suma reprezentând valoarea totală a amortizării fiscale, rezultând o valoare rămasă a mijloacelor fixe i.

S-a constatat că, întreprinderea individuală a inclus pe cheltuieli deductibile fiscale doar suma de reprezentând parte din valoarea rămasă neamortizată , rezultând o diferență de valoare rămasă neamortizată.

Având în vedere că potrivit Contractului de vânzare-cumpărare autentificat notarial s-a realizat transferul de active către Societatea A și luând în considerare prevederile legale mai sus enunțate potrivit cărora reprezintă cheltuiala deductibilă fiscal valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatarei și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare, se retine că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe în anul 2015.

Argumentul contestatarului potrivit căruia valoarea cheltuielilor deductibile fiscale la calculul venitului net impozabil din anul 2015, trebuia majorată doar cu suma iar diferența ar reprezenta amortizare fiscală inclusă de către organele de inspecție fiscală în valoarea fiscală rămasă neamortizată din anul 2015, trebuia recunoscută ca fiind deductibilă la calculul venitului net impozabil din fiecare an fiscal al perioadei 2011 - 2015, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației a analizat capetele de cerere privind amortizarea mijloacelor fixe pe perioada 2012-2014 în raport de prevederile legale aplicabile precum și documentele existente la dosarul cauzei și a

respins ca neintemeiata contestatia cu privire la cheltuielile cu amortizarea inregistrate si declarate eronat.

Prin urmare avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate precum si dispozitiile art.6, art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscal, potrivit carora organul fiscal este indreptatit sa aprecieze in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin relevanta starii de fapt fiscale se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe stabilita suplimentar pe anul 2015 si se va respinge ca neintemeiata contestatia contribuabilului pentru acest capat de cerere.

8.Cu privire la impozitul pe venit de plata pe anul 2012 si 2013 si impozitul pe venit stabilit în nimus pe anul 2014 și 2015, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , contestata de catre contribuabil, aratam:

Pe anul 2012, din Declaratia privind veniturile realizate (formular 200) , inregistrata la AJFP rezulta ca , contribuabilul a declarat venit net.

Urmare verificarii ,organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea aferente mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala in anul 2011 a caror sursa de finantare a fost mixta respectiv 65% din ajutorul financiar nerambursabil acordat in conditiile programului national pentru dezvoltare rurala conform Contractului de finantare si 35% surse proprii; astfel cheltuielile deductibile fiscal sunt in valoare de ...

În aceste condiții, în temeiul prevederilor art.48 sin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea venitului net pe anul 2012, și au stabilit diferența de impozit pe venitul de plata pe anul 2012 .

Pe anul 2013, din Declaratia privind veniturile realizate (formular 200) , inregistrata la AJFP rezulta ca , contribuabilul a declarat venit net...

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand amortizarea mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala in anul 2011 a caror sursa de finantare a fost mixta respectiv 65% ajutorul financiar nerambursabil acordat in conditiile programului national pentru dezvoltare rurala conform Contractului de finantare si 35% sursa proprie ; cheltuielile deductibile fiscal stabilite au fost in valoare de ...

În aceste condiții, în temeiul prevederilor art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea venitului net pe anul 2013 și de asemenea la stabilirea impozitului pe venit pe anul 2013 și au stabilit diferența de impozit pe venitul de plata pe anul 2013 .

Pe anul 2014, din Declaratia privind veniturile realizate (formular 200) inregistrata la A.J.F.P. rezulta ca, contribuabilul a declarat venit net...

Urmare reverificarii organele de inspectie fiscala au diminuat venitul brut declarat de contribuabil reprezentand venituri din consultanta conform contractului

de prestari servicii incheiat cu persoana juridica afiliata L, pe motiv ca nu are un scop economic; venitul brut stabilit de organele de inspectie fiscala este de ...

Totodata, organul de inspectie fiscala a respins la deductibilitate:

-cheltuielile cu amortizarea aferenta mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala a caror sursa de finantare a reprezentat-o ajutorul financiar nerambursabil acordat in conditiile programului national de dezvoltare rurala conform Contractului de finantare (65%).

-cheltuielile reprezentand TVA achitatat , in conformitate cu prevederile art.48 alin.(7) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli deductibile fiscal, care nu au fost contestate de contribuabil.

Urmare constatarilor din anul 2014, organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.48 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au recalculat venitul net .

Având în vedere ca, contribuabilul a declarat venit net impozabil asupra caruia organul fiscal a stabilit impozit pe venit de plata organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe venit datorat de contribuabil pe anul 2014 și au stabilit impozit pe venit în minus .

Pe anul 2015 , din Declaratia privind veniturile realizate (formular 200) inregistrata la A.J.F.P. rezulta ca , contribuabilul a declarat venit net...

Urmare reverificarii anului 2015, organele de inspectie fiscala au diminuat venitul brut declarat de contribuabil cu:

-suma reprezentand subventii pe suprafata cultivata acordate de APIA si incasate de intreprinderea individuala fiind incalcate astfel prevederile art.42 lit.a) si r) din Codul fiscal;

-cu suma reprezentand contravaloare bun imobil teren care a facut obiectul Contractului de vanzare -cumparare autentificat notarial ;

De asemenea, organele de inspectie fiscala au majorat venitul brut cu suma reprezentand venituri realizate din transferul de activitate conform Contractului de transfer de activitate de productie afine desfasurat de catre Societatea L si I.I. catre Societatea A si pe care contribuabilul a omis sa le declare prin declaratia privind veniturile realizate depusa la organul fiscal teritorial;Veniturile impozabile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala nu au fost contestate de catre contribuabil.

Organele de inspectie fiscala au stabilit pe anul 2015 o diferenta de venit brut .

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala din ajutor financiar nerambursabil acordat în cadrul programului național pentru dezvoltare rurala conform Contractului de finanțare (cota de 65%).

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca, intreprinderea individuala a diminuat în mod eronat cuantumul cheltuielilor deductibile cu suma

reprezentând diferența valoare amortizare a mijloacelor fixe instrainate de aceasta în anul 2015 și neinclusa la capitolul cheltuieli deductibile declarate prin declarația privind veniturile realizate cod 200.

Cheltuielile deductibile fiscal constatate in timpul controlului sunt in suma de ...

Urmare constatarilor efectuate , in conformitate cu prevederile art.48 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net impozabil pe anul 2015 și au stabilit venit net...și de asemenea au stabilit impozitul pe venit aferent anului 2015 și au stabilit impozit pe venit în minus...

Cu privire la modul de calcul al impozitului pe venit stabilit în plus pe anul 2012 și 2013 precum și cu privire la impozitul pe venit stabilit în minus pe anul 2014 și 2015, contestatarul nu face referire în contestatia formulata.

In drept, referitor la determinarea venitului net anual din activitati independente ,la art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, se prevede:

“(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile [art. 49](#) și [50](#).[...]

(6) Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizațiile plătite la asociațiile profesionale. [...]

(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri.

Urmare analizarii contestatiei formulata de catre PF X titular al I.I. in raport de prevederile legale aplicabile spetei, documentele existente la dosarul contestatiei , organul de solutionare a contestatiei a respins ca neintemeiata contestatia cu privire la veniturile neimpozabile aferente anului 2014 si anului 2015, contestate.

De asemenea, prin prezenta decizie organul de solutionare a contestatiei a respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea sistemului de irigati , cheltuielile cu amortizarea (in cota de 65%) mijloacelor fixe si cheltuielile deductibile fiscal cu amortizarea mijloacelor fixe , contestate de contribuabil.

Se retine ca, prin prezenta decizie organul de solutionare a contestatiei a mentinut ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la veniturile

impozabile , veniturile neimpozabile precum si cheltuieli nedeductibile si cheltuielile deductibile stabilite de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice n emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, urmare refacerii inspectiei fiscale .

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul cauzei precum si faptul ca argumentele contestatarului neinsotite de dovezi obiective nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala urmare refacerii inspectiei fiscale, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de PF X titular al I.I. cu privire la obligatiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala , urmare refacerii inspectiei fiscale pe perioada 2012-2015, si anume:

- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2012;
- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2013;
- impozit pe venit stabilit in minus pe anul 2014;
- impozit pe venit stabilit in minus pe anul 2015;

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei, documentele existente la dosarul cauzei, actele normative enuntate si în temeiul prevederilor art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre PF X titular al I.I., inregistrata la D.G.R.F.P., împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala , urmare refacerii inspectiei fiscale pe perioada 2012-2015....

2. Constatarea autoritatii de lucru judecat a contestatiei formulata de catre PF X titular al I.I., inregistrata la D.G.R.F.P., referitoare la cheltuielile nedeductibile fiscal aferente anului 2011.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.