

DECIZIA nr. 48 din2012
privind soluționarea contestației depusă de
P.F.A. X
înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr.../2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ, prin adresa nr.../2012 înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr.../2012, asupra contestației formulată de P.F.A. X, împotriva Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2012 și împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2012, în sumă totală de ...lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din O.G. nr.92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport de data primirii de către petentă a Deciziilor de impunere atacate, respectiv 27.07.2012 (conf. datei înscrisă pe confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei), și data înregistrării contestației la D.G.F.P. Tulcea, respectiv 07.08.2012.

Contestația poartă semnătura titularului dreptului procesual și amprenta ștampilei, conform prevederilor art.206 din OG 92/2003 R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206, 207 și 209 din OG 92/2003R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petentul, **P.F.A. X** cu sediul în loc..., com..., jud. Tulcea, înregistrat la O.R.C. Tulcea sub nr.F../2006, identificat prin CIF RO...,CNP..., contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2012 în sumă de ...lei - reprezentând impozit pe venit (...lei) și accesorii (...lei) aferente impozitului pe venit, cât și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2012, în sumă de ...lei - reprezentând TVA (...lei) și accesorii aferente TVA(...lei), cu următoarele motive:

1. Petentul contestă **impozitul pe venit** stabilit suplimentar **pentru anul 2006** în sumă totală de ...lei, sumă compusă din: impozit pe venit ..lei, majorări de întârziere de ...lei și penalități de întârziere ...lei - "cu încălcarea prevederilor **art.98, alin.(1)**, conform căruia inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție, a dreptului de a stabili obligații fiscale și ale **art.131, alin.(1)** conform căruia "Dreptul de a cere executarea silită a creanțelor fiscale se

prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept”; ”

2. stabilirea obligațiilor de plată suplimentare privind **impozitul pe venit pentru perioada 2006-2011**, cu majorările și penalitățile de întârziere aferente, “fără ca organul de inspecție fiscală să aibă în vedere **prevederile art.42, lit.k** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform căruia următoarele venituri nu sunt impozabile: k) “*veniturile din agricultură și silvicultură, cu excepția celor prevăzute la art.71*”;

3. Aplicarea fără temei a prevederilor OPANAF nr.3389/03.11.2011, privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere deoarece:

~ “nici una din cerințele art.1, alin.(1) nu erau incidente PFA X, întrucât:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale au fost corecte și complete;

-documentele și informațiile solicitate au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală”;

~ “stabilirea bazei de impunere s-a făcut doar prin estimarea veniturilor nu și a cheltuielilor aferente acestora așa cum stipulează art.1 alin.(3)”.

Potentul mai *menționează* că:

- la estimarea bazei de impunere, organul fiscal a invocat adresele transmise de DADR Tulcea pentru zona C și zona T fără a ține cont de condițiile predoclimatice din zona R, de procesele verbale de compromitere a culturilor și de faptul că tehnologia aplicată la nivelul unei PFA nu este comparabilă cu cea a agenților economici;

- la art.4, alin.(3) se arată că, organele fiscale vor consemna într-o **notă de fundamentare** condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere, Nota de fundamentare ce se constituie în Anexa 3 la RIF ../2012, anexă care nu mi-a fost comunicată odată cu RIF-ul și Deciziile de impunere;

- organele de inspecție fiscală nu au menționat în raportul de inspecție fiscală metoda utilizată pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere așa cum prevede acest Ordin la art.5.

Față de cele prezentate mai sus, potentul solicită în finalul contestației, desființarea în întregime a actelor administrative fiscale atacate,(...) “deoarece debitele stabilite prin aceste decizii sunt eronate, iar majorările și penalitățile aferente acestora, nu-și mai au temei”.

II. Urmare inspecției fiscale generale efectuate la P.F.A. X, organul de control din cadrul A.I.F., a verificat legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, modul de organizare și conducere a evidențelor financiare precum și modul de stabilire, evidențiere, calcul, declarare și virare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului consolidat al statului.

În urma verificărilor privind impozitul pe venit și TVA, s-au constatat:

- *neconcordanțe* în ceea ce privesc datele înscrise în declarația informativă (D 394) privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, în sensul că s-au constatat diferențe între datele declarate de către PFA X, și cele raportate de partenerii săi de afaceri: SC F SRL și SC R SRL ambele din jud Constanța, respectiv acestea nu au declarat livrări de bunuri către potent

aferente 2007, SC C SRL Brăila și SC Z SRL jud Tulcea pentru 2008, precum și SC B SRL din jud Tulcea pentru anul 2011 - fapt pentru care s-au întocmit mai multe solicitări de control încrucișat cu aceste societăți;

- organele de control fiscal au constatat *lipsuri în gestiunea* PFA X întrucât acesta nu și-a înregistrat în totalitate producția de cereale, fapt pentru care organul de control a procedat la estimarea producției și implicit colectarea TVA - conform prevederilor art.67 din OG92/2003 privind Codul fiscal și prevederilor Ordinului ANAF 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere;

- deasemenea, în timpul controlului s-au constatat *neconcordanțe* între suprafețele de teren agricol cultivate, cheltuielile efectuate pentru înființarea și întreținerea culturilor și veniturile realizate din valorificarea acestora, petentul *nu* a putut prezenta controlului *documente justificative* sau alte situații de constatare a pagubelor produse de factorii climaterici nefavorabili, etc. în scopul verificării costurilor efectuate comparativ cu veniturile realizate aferente;

Față de cele mai sus menționate, urmare a *declarației eronate* de către petent a unor venituri și cheltuieli pentru perioada verificată, a *nedeclarării și neînregistrării producției de cereale și plante de nutreț*, precum și a faptului că PFA X *nu a prezentat documente complete în timpul controlului*, organul de control a procedat la stabilirea prin estimare a producției de cereale pentru suprafețele de teren cultivate, la estimarea veniturilor realizate din comercializarea produselor și implicit la estimarea bazei de impunere în vederea determinării impozitului pe venitul net anual impozabil și a taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat - conform prevederilor Codului fiscal, Ordinului nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, în baza adresei nr.../2012 a DADR Tulcea cu privire la prețurile medii ale cerealelor și produselor agricole, stabilite conform HCJ Tulcea pentru anii 2008-2011.

Concluziile controlului vizând perioada verificată, respectiv 01.02.2006-31.12.2011 pentru impozitul pe venit și 01.01.2007-31.05.2012 pentru TVA, au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.../2012, în baza căruia s-au emis următoarele decizii:

- Decizia de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2012 în sumă de ... lei, și

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2012 în sumă de ... lei.

Prin aceste decizii s-au stabilit în sarcina PFA X, obligații fiscale suplimentare de plată, în sumă totală de ... lei, astfel:

- impozit pe venit lei;
- majorări de întârziere aferente impozit pe venit ... lei;
- penalități de întârziere aferente impozit pe venit ... lei;
- TVA stabilit suplimentar de plată lei;
- majorări de întârziere aferente TVA lei;
- penalități de întârziere aferente TVA lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerilor petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organul fiscal din cadrul A.I.F., a stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina PFA X, obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de ...lei, reprezentând: ..lei impozit pe venit, ..lei accesorii impozit pe venit, ... lei TVA și ... lei accesorii TVA.

În fapt, organul de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală - DGFP Tulcea, a efectuat o inspecție fiscală generală prin care a verificat modul de evidențiere, calcul, declarare și virare a impozitului pe venit și a taxei pe valoarea adăugată la PFA X.

Verificarea s-a efectuat pentru perioada ...2006-..2011 la sursa impozit pe venit și ...2007-...2012 la sursa TVA.

În urma verificărilor efectuate pentru perioada supusă inspecției fiscale și a controalelor încrucișate cu partenerii de afaceri ai petentului, ca urmare a nedeclarării în totalitate a producției care a fost constatată lipsă în gestiune, și implicit a veniturilor încasate de petent, venituri înregistrate și nedeclarate, a cuantificării producției de produse agricole în baza adreselor privind situația producțiilor medii la hectar realizate emise de D A D R Tulcea, a Ordinului 3389/03.11.2011 privind stabilirea prin cuantificare a bazei de impunere, precum și în baza prevederilor Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală, organele de control stabilesc în sarcina petentei diferențe la impozitul pe venit și TVA calculate pentru perioada verificată precum și accesorii aferente.

Rezultatele inspecției fiscale s-au finalizat prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr.../2012, în baza căruia s-au emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2012 în sumă de ...lei și Decizia de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2012 în sumă de ...lei - decizii prin care s-au stabilit în sarcina petentului obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ...lei, astfel:

La impozitul pe venit:

- pentru *anul 2006*, s-a stabilit suplimentar diferența de impozit pe venit de plată în sumă de ...lei, pentru care s-au calculat accesorii în sumă de ...lei, respectiv majorări(...lei) și penalități(... lei) de întârziere;

- pentru *anul 2008*, s-a stabilit suplimentar diferența de impozit pe venit de plată în sumă de ...lei, pentru care s-au calculat accesorii în sumă de lei, respectiv majorări (... lei) și penalități(...lei) de întârziere;

- pentru *anul 2009*, s-a stabilit suplimentar diferența de impozit pe venit de plată în sumă de ... lei;

- pentru *anul 2010*, s-a stabilit suplimentar diferența de impozit pe venit de plată în sumă de ... lei;

- pentru *anul 2011*, s-a stabilit suplimentar diferența de impozit pe venit de plată în sumă de ... lei;

La TVA: au fost stabilite suplimentar, obligații fiscale de plată în sumă de ... lei și accesorii în sumă de ...lei, respectiv majorări (...lei) și penalități (...lei) de întârziere aferente tva pentru perioada verificată.

Petenta nu este de acord cu estimarea producției de cereale și a veniturilor realizate astfel stabilite suplimentar, și implicit a diferențelor stabilite - pe motivul încadrării la venituri neimpozabile conf. prevederilor *art.42, lit.k* Cod fiscal, fapt pentru care formulează prezenta contestație împotriva Deciziilor de impunere nr.../2012 și nr.../2012 - cu motivațiile arătate la pct.I din prezenta decizie, solicitând în final desființarea în întregime a actelor administrative fiscale atacate.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Lg. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, O.G. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală și Ordinul 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

1. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar **pentru anul 2006** în sumă totală de ...lei și motivația petentului: “cu încălcarea prevederilor **art.98, alin.(1) (...)** și ale **art.131, alin.(1) (...)**”, **reținem** următoarele:

- conform prevederilor art.98 și art.131 din Codul de procedură fiscală, respectiv **OG nr.92/2003**, invocate și de petent - *fără* a preciza însă actul normativ, se reține:

ART. 98 - Perioada supusă inspecției fiscale

(1) “Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.”;

ART. 91 - Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

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

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit **art. 23, dacă legea nu dispune altfel.**”

ART. 84 - Stabilirea și plata impozitului pe venitul net anual impozabil din Codul fiscal, prevede:

(1) “*Impozitul pe venitul net anual impozabil datorat este calculat de organul fiscal competent, pe baza declarației de venit, prin aplicarea cotei de 16% asupra veniturii nete anuale impozabile din anul fiscal respectiv.*”

(5) “*Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al ministrului finanelor publice.*”

Din constatările înscrise în Raportul de inspekție fiscală, rezultă că d-l X a depus în mod legal Declarația specială(200) privind veniturile realizate în anul 2006 la Administrația Finanțelor Publice T înregistrată sub nr.../2007, în urma

căreia a fost emisă Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoane fizice nr.../2007 - în conformitate cu prevederile art.84 Cod fiscal prezentate mai sus - pentru veniturile realizate în anul 2006.

Prin urmare, creanța fiscală s-a născut la data de 13.09.2007, iar *termenul de prescripție* - conform prevederilor **art.91** citat mai sus, care precizează *Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale* Cod procedură fiscală - *începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv 1 ianuarie 2008.*

Rezultă deci, că în mod legal, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, și anume, de la data de 1 ianuarie 2008 până la 1 ianuarie 2013.

Față de cele de mai sus, rezultă petentul este în eroare considerând că obligațiile fiscale aferente anului 2006 sunt prescrise în conformitate cu art.131(1), întrucât prevederile invocate se referă la executarea silită - așa cum a și subliniat de alt fel, și deci, în mod corect organul de control a procedat la stabilirea diferențelor de obligații fiscale precum și a accesoriilor aferente acestora conform art.94, alin(3) Cod procedură fiscală.

În concluzie, urmează a se respinge contestația petentului pentru capătul de cerere privind **impozitul pe venit pentru anul 2006 în sumă totală de ...lei**, sumă compusă din: **impozit pe venit ...lei, majorări de întârziere de ...lei și penalități de întârziere ...lei.**

2. Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, afirmația petentului potrivit căreia stabilirea obligațiilor de plată suplimentare privind **impozitul pe venit pentru perioada 2006-2011**, cu majorările și penalitățile de întârziere aferente, s-a făcut "fără ca organul de inspecție fiscală să aibă în vedere **prevederile art.42, lit.k** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal", conform căruia veniturile din agricultură nu sunt impozabile, **întrucât:**

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că petentul P.F.A. X își desfășoară activitatea în baza autorizației solicitată și obținută de la Oficiul Registrul Comerțului Tulcea sub nr. F/.../2006, calitate în care îi revine obligația de a organiza și conduce evidența contabilă din momentul înregistrării; în acest context, speței îi sunt aplicabile următoarele prevederi ale Codului fiscal:

- ART.7

"(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: (...)

4. activitate independentă - *orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă;*"

- cf. **art.41** "**Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, ..., sunt următoarele:**

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

- ART. 46 - Definirea veniturilor din activități independente

"(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.

(2) *Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.”*

Prin exercitarea activității independente precum și a veniturilor comerciale realizate, sunt aplicabile prevederile pct.18,19 și 21 din HG 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Lg.571/2003, unde se prevede:

“18. Se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual sau asociate pe baza unui contract de asociere încheiat în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venit, asociere care se realizează potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice.

19. Exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. *Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii.”*

“21. Sunt considerate venituri comerciale veniturile realizate din fapte de comerț de către persoane fizice sau asocieri fără personalitate juridică, din prestări de servicii, altele decât cele realizate din profesii libere, precum și cele obinute din practicarea unei meserii. Principalele activități care constituie fapte de comerț sunt: - activități de producție; (...)”

Față de prevederile legale menționate, se reține că persoanele fizice care realizează venituri din activități independente, atât în mod individual cât și asociate pe baza unui contract de asociere încheiat în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venituri, se supun impozitului pe venituri din activități independente, a căror exercitare presupune desfășurarea acestora **în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ.**

Prin urmare, rezultă că atâta timp cât în speță, petentul desfășoară activitatea de **“Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase cod CAEN 0111 ”** - desfășurând astfel activitate **în mod obișnuit, pe cont propriu, urmărind un scop lucrativ și pentru mai mulți clienți** - rezultă că veniturile realizate de acesta din activitatea prestată, respectiv *activitatea de producție în agricultură*, sunt cuprinse în categoria veniturilor din *activități independente*.

Privind *impozitul pe venitul net din activități independente* realizate de PFA X, speței îi sunt aplicabile prevederile **art.43**, care la **alin.(1)**, prevede: **“Cota de impozit pentru determinarea impozitului pe veniturile din: a) activități independente; (...) este de 16% aplicat asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din categoria respectivă.”**

În mod eronat petentul invocă dispozițiile *art.42 lit.k)* din Codul fiscal, în sensul că potrivit acestor prevederi legale: **“În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile: ... k) veniturile din agricultură și**

silvicultură, cu excepția celor prevăzute la art. 71;” - **întrucât**, organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea bazei de impunere pentru determinarea obligațiilor fiscale privind impozitul pe venitul net anual impozabil și TVA datorate bugetului de stat, conform prevederilor legale în vigoare și respectând *excepțiile* prevăzute de **art.71**, care precizează:

“Veniturile din activități agricole sunt venituri din următoarele activități:

a) cultivarea și valorificarea florilor, legumelor și zarzavaturilor, în sere și solarii special destinate acestor scopuri și/sau în sistem irigat;

b) cultivarea și valorificarea arbuștilor, plantelor decorative și ciupercilor;

c) exploatarea pepinierelor viticole și pomicole și altele asemenea;

d) *valorificarea produselor agricole obținute după recoltare, în stare naturală, de pe terenurile agricole proprietate privată sau luate în arendă, către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități, pentru utilizare ca atare.”*

De asemenea, tot în acest sens, *reținem* și dispozițiile *normelor metodologice pentru aplicarea art.42, lit.k*, respectiv prevederile **pct.9** din **HG 44/2004** care precizează în mod expres, că:

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

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

Din aceste prevederi legale, se *reține* faptul că sunt considerate *neimpozabile* veniturile realizate de proprietar/arendaș din valorificarea produselor obținute de pe terenurile agricole, deci, *veniturile obținute de către persoanele fizice neautorizate*- nicidecum de cele autorizate, așa cum este cazul **“ PFA X”** - autorizat și înmatriculat la Registrul Comerțului în scopul desfășurării activității în mod independent, așa cum s-a arătat mai sus, situație în care îi revine obligația conducerii evidenței contabile în partidă simplă și a depunerii declarațiilor anuale de venit, așa după cum rezultă și din evidențele fiscale, conform prevederilor *Ordonanței de urgență nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale:*

ART. 15

“ Persoana fizică autorizată, titularul întreprinderii individuale și reprezentantul întreprinderii familiale vor ține contabilitatea în partidă simplă, potrivit reglementărilor 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, cu modificările și completările ulterioare.”

Față de cele mai sus prezentate, se reține că petentului îi sunt aplicabile prevederile **art.41 lit.a)** din **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nicidecum prevederile *art. 42 lit. k)* din același act normativ - coroborate cu prevederile **HG 44/2004** privind *Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal*, care prevăd în mod expres, că:

“ 1. Veniturile din activități independente, inclusiv veniturile realizate de persoanele fizice în cadrul unor asocieri fără personalitate juridică, din cedarea folosinței bunurilor, precum și veniturile din activități agricole sunt venituri pentru care determinarea impozitului se face pe venitul net anual impozabil, corespunzător fiecărei surse de venit, impozitul fiind final....”

În concluzie, **organul fiscal a considerat în mod legal impozabile veniturile realizate** de d-l X - în speță **“ PFA X ”** conform Autorizației de funcționare nr... din 2006 (eliberată în baza Legii/2004 privind *autorizarea persoanelor fizice și asociațiilor familiale care desfășoară activități economice în mod independent*), iar din data de ...2009 ca persoană fizică autorizată conf. Rezoluției nr.../2009 emisă de Oficiul Registrul Comerțului de pe lângă Tribunalul Tulcea - fapt pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la **impozitul pe venit pentru perioada 2006-2011** în sumă totală de...lei.

Cu privire la majorările de întârziere corespunzătoare impozitului pe venit, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și întrucât prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora și nu a prezentat nici o motivație de fapt sau de drept privind accesoriile, potrivit **art.119,alin.(1)** din **OG 92/2003 R**: “Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere” și întrucât petenta datorează impozitul pe venit în sumă ...lei, datorează și accesoriile aferente în sumă totală de ...lei, constând în majorări (...lei) și penalități (...lei) de întârziere corespunzătoare impozitului pe venit, și deci, pe cale de consecință urmează a se respinge contestația și cu privire la aceste sume ca nemotivată.

3. Motivațiile petentului cu privire la: “Aplicarea fără temei a prevederilor OPANAF nr.3389/03.11.2011al, **privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere (...)**” - **nu pot fi reținute în mod legal, întrucât:**

~ Din actele aflate la dosarul cauzei, rezultă că:

- pentru perioada..2008-..2011 organul de inspecție fiscală a constatat *neconcordanțe* între suprafețele de teren agricol cultivate cu plante nutreț, cheltuielile efectuate pentru înființarea și întreținerea acestora și veniturile realizate din valorificarea acestora;

- “ contribuabilul nu a putut prezenta documente, situații (acte de calamitate, procese verbale de constatare a pagubelor produse de factori climaterici nefavorabili, fișe tehnologice cadru pe culturi, pentru a putea verifica costurile efectuate și a le compara cu veniturile realizate, aferente acestor costuri” - după cum precizează organul de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației;

~ În **Codul de procedură fiscală**, respectiv **OG 92/2003**, legiuitorul prevede în mod expres *rolul activ și dreptul de apreciere al organelor fiscale*, astfel: - **ART. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere**

“ Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

- **ART. 7 - Rolul activ**

“ (2) Organul fiscal este îndreptit 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Iar referitor la stabilirea prin estimare a bazei de impunere, **Codul de procedură fiscală**, stipulează:

ART. 67 - Estimarea bazei de impunere

(1) “*Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.*”

(2) În situațiile în care, potrivit legii, *organele fiscale sunt îndreptite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.*”

O.P.A.N.A.F nr.3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, prevede la **art.1**, că:

“(1) *Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:*

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- *documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.*”

Față de cele prezentate în fapt și în drept, se reține că organul de control a procedat în mod legal la stabilirea prin estimare a producției de cereale obținută de pe suprafețele cultivate, estimarea sumelor încasate din comercializarea lor, și la estimarea bazei de impunere pentru determinarea obligațiilor fiscale privind impozitul pe venit anual impozabil datorat bugetului de stat, cf.art.67 din OG92/2003 coroborat cu art.(1) din Ord.3389/2011, întrucât documentele și informațiile prezentate pe parcursul verificării privind producțiile de cereale obținute și sumele încasate din valorificarea acestora au fost incomplete.

* Astfel, în contestația formulată, petentul, deși *menționează* că la estimarea bazei de impunere, organul de control nu a ținut cont de *procesele verbale de compromitere a culturilor*, PFA X nu anexează contestației procesele verbale la care se referă în susținerea afirmațiilor sale, motiv pentru care *reținem* ca pertinente constatările organului de control, respectiv “ contribuabilul nu a putut prezenta documente, situații (acte de calamitate, procese verbale de

constatare a paşubelor produse de factori climaterici nefavorabili, fişele tehnologice cadru pe culturi”;

Faţă de cele de mai sus, având în vedere constatările din timpul controlului înscrise în actul de control, respectiv nedeclararea şi neînregistrarea producţiei de cereale şi plante de nutreţ obţinute de petent, neconcordanţele între suprafeţele de teren agricol cultivate şi cheltuielile efectuate precum şi faptul că petentul nu depune nici un fel de document justificativ în susţinerea afirmaţiilor sale din contestaţie, rezultă că, organul de control a procedat în mod corect la stabilirea prin estimare a bazei de impunere, în conformitate cu prevederile Ordinului nr.3389/2011.

* În Raportul de inspecţie fiscală nr.../2012 (primit de petent cu confirmare de primire aflată în copie la dosar), organul de inspecţie fiscală a invocat **Nota de fundamentare nr.../2012**, respectiv anexa nr.3 la raport - în care a prezentat metoda selectată şi utilizată în vederea stabilirii prin estimarea bazei de impunere, astfel:

“Deoarece documentele şi informaţiile prezentate pe parcursul desfăşurării inspecţiei fiscale, privind suprafeţele de teren agricol exploatate, producţiile de cereale obţinute şi veniturile realizate din valorificarea acestora sunt incomplete, echipa de inspecţie fiscală a procedat la stabilirea prin estimare a bazei de impunere, pentru impozitul pe venit şi TVA datorată bugetului general consolidat al statului în conformitate cu prevederile art.67 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art.1, alin.(1) din Ordinul 3389/03.11.2011. Astfel, conform art.4-(1) din Ordinul3389/03.11.2011 am procedat la selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere. Echipa de inspecţie fiscală a verificat modul în care îşi desfăşoară activitatea contribuabilul verificat, *documentele şi informaţiile identificate au fost relevante pentru aplicarea Metodei produsului/serviciului şi a volumului*, în conformitate cu prevederile capitolului I metoda 1.4 din Ordinul 3389/03.11.2011”

În referatul cu propuneri de soluţionare a contestaţiei, organul de control fiscal, precizează că: “Metoda a furnizat informaţii cu privire la sumele încasate şi neevidenţiate, ca urmare a comercializării producţiei de cereale estimată pentru perioada verificată, având în vedere adresa nr.../2012 emisă de către DADR Tulcea, privind situaţia producţiilor medii la ha realizate în anii 2008, 2009, 2010, 2011, fişier înregistrare fermier, privind exploatarea X (teren arendat în zona C, T), situaţia privind preţurile medii ale cerealelor şi produselor agricole stabilite conform HCJ Tulcea pentru anii 2008, 2009, 2010, 2011.”

Codul de procedură fiscală, mai precizează ca şi mijloace de probă:

ART. 49 “(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condiţiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informaţiilor, de orice fel, din partea contribuabililor şi a altor persoane; (...)

(2) Probele administrate vor fi coroborate şi apreciate ţinându-se seama de forţa lor doveditoare recunoscută de lege.”

Faţă de textul de lege prezentat, luând în consideraţie faptul că la dosarul cauzei se află în copie adresa nr.../2012 privind situaţia producţiilor la hectar realizate între anii 2007-2011 pe raza comunelor C şi T, emise de Direcţia pentru

Agricultură și Dezvoltare Rurală Tulcea - afirmațiile petentei că “nu s-au avut în vedere condițiile predoclimatice din zona R (...) și producțiile medii realizate de producătorii agricoli din zonă” - nu au suport real și nu pot fi reținute, întrucât și zona R este aferentă comunei C.

Având în vedere cele mai sus prezentate, *reținem* că organul de inspecție îndreptățit legal să examineze și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, a procedat în mod corect și legal la stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru determinarea impozitului pe venit net anual impozabil datorat bugetului de stat, utilizând date și documente care au avut relevanță pentru estimare.

Referitor la TVA

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2012, organul de inspecție fiscală a stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA stabilit suplimentar de plată (...lei) și accesorii aferente TVA (...lei), respectiv majorări (... lei) și penalități(...lei) de întârziere.

Astfel, deși prin contestația formulată petentul se îndreaptă și împotriva Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2012 prin care s-a stabilit în sarcina PFA X TVA de plată în sumă totală de ...lei, acesta *nu* aduce nici un argument și *nu* motivează în nici un fel contestația cu privire la sumele reprezentând TVA stabilit suplimentar de plată pentru perioada verificată.

În drept, *reținem* următoarele prevederi legale:

~ **OG 92/2003** R privind Codul de procedură fiscală, prevede:

- **Art. 206** - *Forma și conținutul contestației*

“ (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...)

- **Art. 213** - *Soluționarea contestației*

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

~ **Ordinul nr. 2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

2.5.“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la *motivele de fapt și de drept* pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

11.1. “Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.”

Având în vedere că petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația cu privire la TVA stabilit prin actul administrativ fiscal atacat, respectiv...**lei TVA** stabilit suplimentar de plată și ...**lei** accesorii aferente TVA - acestea fiind elemente obligatorii pe care trebuie să le cuprindă contestația conform prevederilor legale în vigoare - urmează a se respinge ca nemotivată contestația petentei cu privire la TVA de plată în sumă totală de **lei**.

Având în vedere cadrul legal menționat în cuprinsul prezentei decizii, întrucât petenta nu a respectat prevederile legale în vigoare incidente în speță citate anterior și nu justifică cu documente legal întocmite (procese verbale de compromitere a culturilor) afirmațiile din contestație, rezultă că în mod legal organele de control au procedat la recalcularea bazei de impozitare a impozitului pe venit și a TVA colectată suplimentar, stabilind diferențe de plată în sarcina PFA X în cuantum total de ...**lei**, fapt pentru care *menținem în totalitatea constatările organului de control fiscal* stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2012 în sumă de ...**lei**, și, Decizia de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2012 în sumă de ...**lei** .

Pentru considerentele arătate și în temeiul **art.216**, alin.(1) din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Art.1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de PFA X pentru suma totală de ...**lei**, reprezentând: ...*lei* impozit pe venit, ... *lei* accesorii aferente impozitului pe venit, ...*lei* TVA și ... *lei* accesorii aferente TVA.

Art.2. Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,