



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Z



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. din2011
privind soluționarea contestației formulate de
I.I. X din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. Z, cu privire la contestația formulată de I.I. X din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/ sau într-o formă de asociere și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - impozit pe venit;
- Z lei - majorări de întârziere aferente;
- Z lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Z, la data de Z, înregistrată sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z, întocmite de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Z, I.I. X din Z aduce următoarele argumente:

- consideră că pentru anul 2008 organele fiscale i-au diminuat eronat cheltuielile deductibile cu suma de Z lei aferentă culturii de soia (diferențe de preț și pierdere prin uscarea) pe motiv că acestea nu au fost efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării de venituri, cu toate că a prezentat explicațiile și informațiile necesare privind deosebirile între producția de soia și producția de sămânță de soia;

- arată că în anul 2007 SC „T” SRL Z a încheiat cu SC U SA B un contract de multiplicare semințe, iar pentru a putea realiza contractul, SRL-ul neavând teren, a încheiat cu persoana fizică neautorizată X (care avea teren în arendă) un contract de vânzare – cumpărare produse agricole printre care și sămânță de soia, în baza căruia SC „T” SRL i-a livrat imputuri cu factura nr. Z;

- precizează că, întrucât persoana fizică neautorizată s-a modificat la data de Z în PFA, s-a făcut factura storno nr. Z către persoana fizică neautorizată și s-au refacturat imputurile către PFA cu factura nr. Z, încheindu-se și un nou contract cu PFA;

- menționează că P.F.A. a recoltat și livrat către SC „T” SRL cu facturile nr. Z și nr. Z cantitatea de Z kg sămânță brută de soia, iar SC „T” SRL a livrat în aceeași zi către SC U SA cantitatea primită cu facturile nr. Z și nr. Z, SC U SA fiind finalistul în calitate de agent economic multiplicator, respectiv cel ce urma să facă analizele informative și definitive, lotizarea și declarația de certificare, după efectuarea analizelor rezultând caracteristici mult sub STAS ale seminței de soia, ceea ce a făcut ca aceasta să fie comercializată ca soia;

- de asemenea, arată că SC „T” SRL a facturat către P.F.A. X cu factura nr. Z diferența de preț de la prețul de sămânță la prețul de furaje (de la Z lei la Z lei), precum și pierderea realizată prin uscarea la preț de achiziție, astfel că SC „T” SRL a respectat prevederile din contracte (cel cu SC U SA și cel cu P.F.A. X);

- susține că dacă se făcea de către P.F.A. X o factură storno pentru toată cantitatea livrată și apoi o factură de livrare la preț de furaj, sau nu s-ar fi facturat în 2007 la livrare ci în 2008 la aflarea germinației, rezultatul financiar ar fi fost același, venitul net fiind în acest caz mai mic exact cu suma facturată ca și diferență de către SC „T” SRL, considerând prin urmare că organele de inspecție fiscală au diminuat eronat cheltuielile deductibile cu suma de Z lei, rezultând o impunere în plus în sumă de Z lei reprezentând impozit pe venit și accesorii aferente.

În consecință, solicită corectarea Deciziei de impunere nr. Z privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru anul 2008 cu suma de Z lei stabilită eronat ca urmare a confuziei între producția de soia și producția de sămânță de soia.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z întocmită în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z au constatat următoarele:

În data de Z I.I. X a înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuială deductibilă diferența de preț la soia și pierderile prin uscarea la soia în valoare de Z lei, sumă facturată de către SC „T” SRL din Z.

Diferența de preț la soia și pierderile prin uscarea la soia au fost considerate cheltuieli nedeductibile pentru I.I. X, pe baza documentelor prezentate în timpul controlului și a notei explicative, buletinul de analiză prezentat fiind de la SC U SA și eliberat abia în data de Z, astfel că au apreciat că contribuabilul nu poate suporta această diferență de preț.

Organele de inspecție fiscală au recalculat baza impozabilă și impozitul pe venit aferent anului 2008 luând în considerare aceste cheltuieli nedeductibile, rezultând de plată o diferență de impozit pe venit în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termenul de scadență a acestui impozit în sumă de Z lei au calculat majorări de întârziere aferente sunt în sumă de Z lei pe perioada2009 -2011 și penalitățile de întârziere în sumă de Z lei.

III. Având în vedere cele constatate de organul de inspecție fiscală, motivele invocate de contestator, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Întreprinderea Individuală X cu sediul în Z, str. Z nr. Z, bl. Z, ap. Z, județul Z, funcționează în baza Ordonanței Guvernului nr. 44/ 2008 în loc. Z – Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe asupra obligațiilor fiscale în sumă de Z lei reprezentând impozit pe venit pe anul 2008 și accesorii aferente, stabilite pentru I.I. X de către organele de inspecție fiscală ca urmare a neadmiterii la deducere a unor cheltuieli înregistrate în evidența contabilă privind diferențe de preț între sămânța de soia și soia pentru consum.

Potrivit constatărilor din actele administrative fiscale, se reține că I.I. X a înregistrat în anul 2008 în evidența contabilă și a dedus cheltuieli în sumă de Z lei reprezentând diferență de preț la soia și pierderi prin uscarea la soia potrivit facturii nr. Z de la SC T SRL Z, cheltuieli considerate de organele de inspecție fiscală integral nedeductibile ca nefiind pierderile acestui contribuabil.

Față de această situație, contestatorul precizează că diferențele de preț au apărut deoarece produsul recoltat, care trebuia să fie sămânță de soia (soiul O) nu a îndeplinit condițiile biologice și de calitate pentru a fi

valorificat ca sămânță, potrivit buletinului de analiză anexat la dosar, fiind clasat ca soia destinată pentru furaj sau pentru consum uman, la un preț mai mic, de Z lei/kg, față de prețul de Z lei/ kg cu care a fost livrat inițial în Z și Z, astfel că prin facturarea acestor diferențe de preț au fost respectate prevederile din contractele încheiate între parteneri.

În susținerea anulării actelor administrative contestate cu privire la neadmiterea la deducere a cheltuielilor privind diferențele de preț facturate de SC T SRL Z cu factura nr. Z, contestatorul invocă documentele prezentate în timpul controlului și cu adresa nr. Z mai aduce în completare documente relevante pentru clarificarea situației:

- Contractul nr. Z încheiat între SC T SRL Z și SC U SA și contractul de vânzare-cumpărare produse agricole din2007 încheiat între producătorul I.I. X și cumpărătorul SC T SRL, care prevăd că buletinele de analiză emise vor sta la baza stabilirii condițiilor de plată, precum și facturile de livrare și restituire a produsului – soia semințe sau boabe, întocmite între cei 3 parteneri;

- Buletinul de analiză nr. Z emis de Inspectoratul teritorial pentru calitatea semințelor și materialului săditor Z;

- Procesul verbal nr. Z de formarea și luarea probelor de semințe pentru analiza de laborator și adresa nr. Z de la SC U SA – Z din care reiese că întreaga cantitate de soia din care s-a luat proba pentru analize a fost produsă de către I.I. X și a fost livrată de SC T SRL din Z către SC U SA - Z.

Din cheltuielile totale în sumă de Z lei reprezentând diferențele de preț în cauză, pentru suma de Z lei contestatorul prezintă documente din care reiese că această sumă este diferența de Z lei/ kg aferentă cantității de Z kg pentru care justifică faptul că produsul nu a fost comercializat ca sămânță de soia, la prețul inițial de Z lei/ kg din factura nr.2007, ci doar ca soia boabe, după primirea rezultatului analizelor de laborator, la prețul de Z lei/ kg cu factura nr. Z către SC A SA SM.

Astfel, cu adresa nr. Z înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z sub nr. Z, SC U SA – Z confirmă că întreaga cantitate de soia din care s-a luat proba pentru analizele de laborator efectuate de Inspectoratul teritorial pentru calitatea semințelor și materialului săditor Z potrivit Procesului verbal de luare a probei nr. Z și Buletinului de analiză nr. Z, provine de la producătorul I.I. X și i-a fost livrată de SC T SRL intermediarul între producător și beneficiarul final SC U SA – Z, iar contractele încheiate între părți prevăd recalcularea proporțională a prețului stabilit după efectuarea analizelor produsului.

Ca atare, pentru cheltuielile în sumă de Z lei se impune admiterea acestora ca deductibile fiscal și implicit, admiterea parțială a contestației pentru impozitul pe venit în sumă de Z lei (Z lei x 16%), în același timp contestația urmând să fie admisă și pentru obligațiile accesorii aferente

în sumă totală de Z lei constând în majorări și dobânzi de întârziere în sumă de Z lei și penalități de întârziere în sumă de Z lei.

În drept, la art. 216 alin.(1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

În ceea ce privește diferențele de cheltuieli rămase ca nedeductibile în sumă de Z lei (Z lei – Z lei) și impozitul pe venit aferent în sumă de Z lei (Z lei – Z lei), cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 48 alin.(1), alin.(2) lit. a) și alin.(4) lit. a), b) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, actualizată, unde se arată:

”Art. 48. – (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

(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;”

coroborate cu dispozițiile pct. 37 din Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se prevede:

”37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin.(4) - (7) din Codul fiscal.

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

a) să fie efectuată în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, cheltuielile efectuate pentru care nu rezultă din documente justificative că au fost efectuate în folosul activității sale, nu pot fi înregistrate în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal.

Astfel, cheltuielile în sumă de Z lei reprezentând diferență de preț la soia, sămânța de soia fiind returnată de către SC U SA către SC „T” SRL și a intrat în patrimoniul acestei societăți comerciale, cu toate cheltuielile aferente care aparțin acestei firme sunt nedeductibile fiscal neputând fi justificate cu documente că au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în mod legal au recalculat venitul net impozabil prin neadmiterea ca deductibile a acestor cheltuieli, stabilind că I.I. X **are de plată diferența de impozit pe venit în sumă de Z lei** ($Z \times 16\%$) pe anul 2008.

Majorările de întârziere în sumă de Z lei ($Z \text{ lei} - Z \text{ lei}$) aferente impozitului pe venit rămas de plată sunt datorate potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” – secundarul urmează principalul, ca măsură accesorie în raport cu debitul principal, fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 și ale Ordonanțelor de urgență ale Guvernului nr. 39 și 88/ 2010 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare, care arată că:

”Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă de Z lei** ($Z \text{ lei} - Z \text{ lei}$) sunt datorate în conformitate cu prevederile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120¹. (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) și 216(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Admiterea parțială a contestației pentru impozitul pe venit în sumă de Z lei, majorările de întârziere în sumă de Z lei și penalitățile de întârziere în sumă de Z lei și anularea parțială a Deciziei de impunere nr. Z pentru aceste obligații fiscale.

2. Respingerea parțială a contestației formulată de Întreprinderea Individuală X din Z, ca neîntemeiată pentru impozitul pe venit în sumă de Z lei, majorările de întârziere în sumă de Z lei și penalitățile de întârziere în sumă de Z lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

