

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE xxxxxxx  
Biroul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 469 din 12 iunie 2014**

privind soluționarea contestației formulate de  
Întreprinderea Individuală xxxxxx, localitatea xxxxx, județul xxxxxxx

Cu adresa nr. xxxxx din xx xx xxxx, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxxx** sub nr. xxxxx din data de xx xx xxxx, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxxxx** a înaintat dosarul contestațiilor formulate de **Întreprindere Individuală xxxxxxxx** din localitatea xxxxxx, **județul xxxxxx**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și /sau într-o formă de asociere nr. xxxxx / xx xx xxxx* și a *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. xxxxx/ xx xx xxxx*, acte emise de reprezentanți ai A.J.F.P. xxxxxx - Inspecție Fiscală.

Deciziile de impunere contestate au avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxxxx/ xx xx xxxx.

Întreprinzătorul persoană fizică **xxxxxxx**, CNP xxxxxxx, este titular al Întreprinderii Individuale **xxxxxx** cu domiciliul fiscal în municipiul xxxxx, județul xxxxx b-dul xxxxxx, bloc xx, scara x, ap. xxx, codul unic de înregistrare fiscală RO xxxxxx și nr. ORC xxxxxxx.

**Obiectul contestațiilor** îl constituie suma totală de **xxxxxx lei**, reprezentând:

- xxxxx lei impozit venit;
- xxx lei accesorii aferente impozitului pe venit;
- xxx lei TVA stabilită suplimentar;
- xxx lei contribuție asigurări sociale de sănătate;
- xxx lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate.

**Contestațiile au fost depuse în termenul legal de 30 zile** prevazut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actele atacate au fost comunicate contribuabilului în data de xx xx xxxx, iar contestațiile au fost depuse și înregistrate la A.J.F.P. xxxxxx sub același nr. xxxxx din data xx xx xxxx.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestațiilor.

**I. Susținerile I.I. xxxxxxx prin cele doua contestații depuse sunt următoarele:**

*"[...]xxxxxxx, CNPxxxxxxx [...] contestație La Decizia de impunere [...] nr. xxxx / XX XX XXXX si primita de mine in XX XX XXXX. Contest baza de impunere, venitul net in suma de xxxxx lei, cat si impozitul pe venitul [...] in suma de xxxxx lei.[...]*

*Din cuprinsul deciziei, la pct. 1, se observa ca, in mod eronat, organele de inspecție fiscal au stabilit diferente privind impozitul pe venit in sarcina întreprinderii individuale deoarece au înscris codul fiscal RO xxxxx si nu in sarcina persoanei fizice xxxxxx, CNP xxxxxxx, plătitoare de impozit pe venit așa cum sunt definiți contribuabilii in art. 39 din Legea 571/2003 actualizata:[...] pe suprafața de xxxx ha pentru care s-a considerat ca nu sunt deductibile cheltuieli in suma de xxxxx lei, întreprinderea individuala a efectuat cheltuielile, a valorificat produsele si a înregistrat veniturile realizate fără a diferenția terenul agricol avut in arenda de terenul agricol in proprietate. Modul de calcul prin care s-a stabilit suma de xxxxx efectuat de inspectia fiscală [...] a fost stabilita eronat suma de xxxxx lei inscrisa ca total in anexa este eronata fata de totalul rezultat urmare adunării fiecărei sume in parte.[...] suma de xxxxx lei [...] contribuabilul a considerat-o nedeductibila, [...] utilaj agricol procurat in anul xxxx, la care se calculează amortizare. Din declararea cheltuielilor deductibile in Declarația 200/xxxx, [...], precum si din situația impozitului pe xxxx dar si in situația detaliata a impozitului pe xxxx [...] nu am introdus cheltuiala în cheltuielile deductibile, lucru confirmat de calculul efectuat pe baza documentelor enumerate, rezultând: xxxx lei (cheltuieli deductibile declarate in declaratie)=xxxxxlei(total cheltuieli)-xxxxxxx lei(cheltuieli nedeductibile)=xxxxxx lei (cheltuieli deductibile )+xxxx (amortizare) =xxxxxx lei, rezultând ca nu s-au declarat cheltuieli deductibile in suma de 4967lei.*

[...], venitul stabilit în plus suma de xxxxx lei, și care este compusă din xxxxx lei subvenții și considerate venituri impozabile de organele de inspecție fiscală acestea nu sunt venituri brute impozabile așa cum sunt prevăzute de art. 48 din Legea 571/2003, coroborată cu H. G. 44/2004 [...], este stabilită suma de xxxxx lei ca venituri neevidențiate [...] calculării venitului rezultat de pe suprafața de xx ha, lot semincer, [...] a folosit sămânța rezultată după tratare și condiționare la însămânțarea suprafeței de xx ha grâu în anul xxxxx, [...]

La pct.5 inspecția fiscală stabilește contribuții sociale suplimentare de plată în suma de xxxxx lei. pe o bază impozabilă calculată suplimentar eronat pentru anul xxxx în suma de xxxxx lei. așa cum s-a demonstrat anterior. [...]"

„[...] contestație La Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare TVA [...] cu nr. xxxxx / XX XX XXXX [...] baza impozabilă a TVA stabilită suplimentar în suma de xxxx lei, cât și TVA stabilită suplimentar de plată de xxxxx lei. [...], compusă din

- xxxxx lei T.V.A. nedeductibile reprezentând T.V.A. aferent unor facturi de achiziții [...], aplicând prevederile art. 145, alin. (2) din legea 571/2003(A);

- xxxxx lei T.V.A. deductibile declarate eronat de contribuabil;

- xxxx lei reprezentând T.V.A. aferenta achizițiilor de bunuri considerate de inspecția fiscală nedeductibile [...] utilizate de contribuabil în exploatarea Agricolă de pe suprafața de xxx ha proprietate personală a fam. xxxxxx și după părerea inspectorilor fiscali, folosite în interes personal.

În referire la suma de xxxx lei T.V.A. [...] enumerarea facturilor de achiziții se observă că nu s-a acordat drept de deducere pentru achiziționarea de motorină, motopompă, hrană pentru albine și revizie auto la un autoturism proprietatea I.I. xxxxxxx. Consider T.V.A. în suma de xxxx lei deductibile deoarece cheltuielile efectuate respectă prevederile art. 145, alin. (1) și (2), lit. a) Legea 571/2003, actualizată, fiind operațiuni taxabile, îndeplinesc condițiile cerute de art. 146, alin. (1), lit. a) și b) în sensul că dețin facturi de achiziții emise în conf. cu art. 155 din Legea 571/2003, actualizată și reprezintă cheltuieli efectuate în conformitate cu prevederile OMFP nr.1040/2004, paragraf (F), pct. 43, lit. a), b) și c) în interesul activității I.I. au participat la realizarea de venituri în anul 2013. [...]

Referitor la suma de xxxxx lei reprezentând T.V.A. aferenta achizițiilor de bunuri [...] exploatarea Agricolă de pe suprafața de xxxxx ha proprietate personală [...], folosite în interes personal precizez că I.I. xxxxxxx suprafața de xxxxx ha este inclusă în suprafața totală de xxxxx ha [...] urmare căreia s-a achitat impozit pe venit [...]"

## **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxxxx/xx.xx.xxxx încheiat la Întreprinderea Individuală xxxxxxxx, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:**

„[...] cap III.4 impozit pe venit Actuala verificare a cuprins perioada XX XX XXXX - XX XX XXXX [...]

Pentru anul xxxx, I.I. xxxxxxx depune declarația anuală de venit pentru asocierile fără personalitate juridică înregistrată la AFP xxxxxx sub nr. xxxx XX XX XXXX, [...] venit brut în suma de xxxxx lei, cheltuieli deductibile în suma de xxxxxx lei, rezultând un venit net anual/pierdere în suma de - xxxxx lei pentru care a fost emisă Decizia de impunere anuală nr. xxxxxx XX XX XXXX comunicată contribuabilului în data de XX XX XXXX.. La verificarea modului de înregistrare [...] s-au constatat deficiente fata de veniturile brute declarate de contribuabil în suma de 71.200,53 lei provenind din:-suma de xxxxxx lei aferenta subvențiilor primite [...], suma de xxxxx lei reprezintă venituri estimate de organul de control pentru lotul semincer pentru care nu s-au prezentat documente justificative de recoltare și valorificare a producției [...] conformitate cu art. 67 din OG nr 92/2003 [...] la estimare prin calcul astfel: xx ha x xxxxx kg = xxxxx kg x xxxx lei/kg = xxxxxx lei. Producția medie la ha provine din datele transmise de către Direcția Agricolă a jud. xxxxxx [...] xxxxxx producția medie la ha la produsul "grâu" a fost de xxxx kg/ha care a fost diminuată cu un procent de 10% [...], rezultând o producție medie de xxxx kg [...]. Pretul utilizat la estimarea valorii a fost de xxxx lei/kg conform cu cel al vânzărilor efectuate [...] pe baza facturilor [...]

În anul xxxx I.I. xxxxxxx a realizat venituri în suma de xxxxx lei din vânzarea mierii de albine suma care nu este supusă impozitării [...]

Din verificarea modului de înregistrare a cheltuielilor [...] s-au constatat diferențe în minus fata de cheltuielile deductibile declarate în suma totală de xxxxxx din care suma de xxxxx lei provine din [...] cheltuielilor nedeductibile [...] nedeclarate [...] precum și din suma de xxxxx lei care reprezintă cheltuielile nedeductibile din achiziții [...] utilizate pentru înființarea, întreținerea recoltarea și valorificarea rezultatelor aferente suprafeței de xxxx ha deținute în proprietate personală [...] cheltuieli ce au fost utilizate de către contribuabil pentru uzul personal și al familiei sale. Totodată contribuabilul nu a prezentat distinct cheltuielile destinate acestei suprafețe, producția recoltată și rezultatele distribuției și valorificării acesteia.

Suma cu care au fost influențate cheltuielile deductibile a fost calculată 142008 lei : xxxxx ha x xxx ha = xxxxx lei aferenta suprafeței de xxxxx ha aflată în proprietate personală. [...]

La sfârșitul inspecției fiscale [...] Diferență impozit venit stabilită de plată xxxxx lei. Pentru diferența de impozit pe venit [...] în conformitate cu art.120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 [...], au fost calculate dobânzi în suma de xxxxx lei și penalități de întârziere în suma de xxxxx lei, conform anexei nr.5.

Pentru anul xxxxx, [...] Decizia de impunere anuală [...] o pierdere în suma de xxxxx lei și obligații de plăți anticipate aferente anului xxx în suma de xxx lei. În urma verificărilor efectuate [...] s-a constatat o diferență în suma de xxxxx lei. Suma de xxxxxxx lei reprezintă cheltuielile nedeductibile stabilite la control [...] A fost emisă Dispoziția de masuri nr. xxxxxx/ XX XX XXXX pentru înregistrarea diminuării pierderii cu suma de xxxx lei.

cap III 1 Cuprivire la modul de constituire declarare și plată a TVA

Diferența stabilită în suma de xxxxxx lei provine din următoarele:

Luna xxxxxx xxxx -diferența de xxxx lei este aferentă facturilor pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere reprezentând cumpărări de bunuri în interes personal [...] S-au încălcat prevederile art. 145, al. (2), lit. (a) și art. 156.2, al. (2) din Legea nr. 571/2003 modif. Luna ianuarie 2013:

-diferența de xxxxxx lei provine din [...] aferența unor cumpărări de bunuri în interes personal și nu în folosul unor operațiuni taxabile [...], iar suma de xxxxx lei a fost dedusă eronat întrucât operatorul s-a înscris cu drept de deducere fără a face dovada plății facturilor de cumpărare. Au fost încălcate prevederile art. 145, al. (2), lit. (a) și art. 146, alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 modif și compl. Luna xxxxxx xxxx:

-diferența de xxxx lei provine [...] pentru suma de xxx lei reprezentând cumpărări de motopompa și materiale apicole (fact xxx/ XX XX XXXX și xxx/ XX XX XXXX) nu s-au prezentat documente justificative necesare pentru specificul activității desfășurate de către I.I., iar [...]. Au fost încălcate prevederile art. 146, alin. (1) lit. a), art. 156.2, alin. (2), art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 modif. și completată [...]

-diferența de xxxxx lei provine din colectarea TVA calculată asupra livrărilor de bunuri/prestări servicii către sine aferente suprafeței de xxxx ha aflate în proprietatea personală a membrilor familiei xxxxx teren care nu se regăsește într-o formă de exploatare stabilită pe baza unei înțelegeri scrise între II xxxxxxx și proprietarii terenurilor [...] TVA pentru suprafața de xxxxxx ha, asupra operațiunilor care se consideră prestări de servicii/livrări de bunuri în interes personal este redat în anexa nr. 7. S-au încălcat prevederile art. 134.2, alin. (1) art. 128, alin. (1), art. 129, alin. (4) lit a) și art. 155, alin. (7) din Legea nr. 571/2003 modif. și compl. Luna xxxxx xxxx:

-diferența în suma de xxxx lei are în componența suma de xxxx lei care a fost declarată eronat în plus, [...] suma de xxxx lei este aferența facturilor de bunuri achiziționate pentru nevoi personale [...] și facturilor ptr. care nu s-a calculat corect deducerea la utilități [...] și nu s-au prezentat documente care să justifice ca sunt utilizate în folosul unor operațiuni taxabile (factura xxxx XX XX XXXX), conform anexei nr. 6. S-au încălcat prevederile art. 156.2, alin. (2) și art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 modif. și compl.

Luna xxxxxx xxxx:

-diferența în suma de xxxxx lei este compusă din suma de xxxxx rectificată în minus din TVA deductibilă pentru regularizarea declarării eronate din luna xxxxxx xxxx [...], xxx lei reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere fiind aferența facturilor [...] de achiziții bunuri pentru nevoi personale [...] iar la factura xxxx / XX XX XXXX pentru utilități sediu [...] S-au încălcat prevederile art. 156.2, alin. (2) și art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 modif. și compl.

-de asemenea pentru suprafața de xxxx ha s-a calculat TVA colectată în suma de xxxx lei. Aferența unor livrări de bunuri/prestări servicii în folos propriu/personal, conform anexei nr. 7 și notei de calcul pentru trim. xxx xxxx S-au încălcat prevederile art. 134.2, alin. (1), art. 128, alin. (1), art. 129, alin. (4) lit. a) și ale art. 155, alin. (7) din Legea nr. 571/2003 modif. și compl. Luna xxxxx xxxx:

-diferența în suma de xxxx lei reprezintă TVA exigibilă la deductibilitate în luna și este aferența facturii xxxx XX XX XXXX pentru care nu s-a acordat drept de deducere întrucât aceasta s-a emis pentru revizia unui autoturism HYUNDAI achiziționat în luna xxxxxx xxxx iar până la data de XX XX XXXX nu s-au prezentat documente justificative de utilizare pentru activitatea economică a II xxxxxxxx (interes afacere) și distinct în interes personal anexa nr. 6. S-au încălcat prevederile art. 145.1, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 modif.

Au fost încălcate prevederile art. 134.2, alin. (1) și art. 155, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 modif. și compl. Luna xxxxxx xxxx:

-diferența de xxxxx lei este compusă din suma de xxxx lei calculată la TVA colectată asupra livrărilor de bunuri/prestări servicii aferente suprafeței de xxxxx ha proprietate personală proporțional cu cheltuielile directe [...]. Suma de xxx lei reprezintă TVA deductibilă corespunzătoare facturii [...] pentru care nu s-a dat drept de deducere întrucât este aferența unor achiziții de bunuri pentru interes personal anexa nr. 6. S-au încălcat prevederile art. 128, alin. (1), art. 129, alin. (4), lit. a) coroborat cu art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 [...]

### **III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxxxx din data de xx xx xxxx care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere xxxxx/ xx xx xxxx încheiate de reprezentanții A.J.F.P. xxxxxx la Întreprinderea Individuală „xxxxxx din municipiul xxxxxx, județul xxxxxx, a fost efectuată o verificare privind modul de calcul, înregistrare și virare a obligațiilor fiscale reprezentând impozitul pe venit din perioada xx xx xxxx - xx xx xxxx, T.V.A. aferentă perioadei xx xx xxxx - xx xx xxxx și contribuția de asigurări sociale de sănătate aferente perioadei xx xx xxxx - xx xx xxxx Întreprinderea Individuală „xxxxxxxxxxxxxxxxx” înregistrează venituri din “Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase” cod CAEN 01111.

**Referitor la impozitul pe venitul din activități independente**  
Perioada verificată a cuprins anii xxxx și xxxxx.

În anul fiscal xxxx, Î.I. xxxxxxxxxxxx a declarat prin "Declarația privind veniturile realizate în România" nr. 200/xxxxxxxx/ xx xx xxxx un venit brut în sumă de xxxxxx lei, cheltuieli deductibile fiscal în sumă de xxxxxx lei și o pierdere în sumă de xxxxxxxxxxxx lei.

În urma controlului, a fost stabilită pentru anul xxxxx o diferență suplimentară de venit net în sumă de xxxxxxxxxxxx lei, compusă din:

- xxxxxx lei venituri stabilite suplimentar;
- xxxxxxxxxxx lei cheltuieli nedeductibile fiscal,

din care a fost scăzută pierderea declarată de contribuabil în sumă de xxxxx lei, rezultând la control un venit net anual recalculat în sumă de xxxxxx lei (xxxxx lei – xxxxxx lei), pentru care s-a stabilit o diferență de impozit pe venit în sumă de xxxxxx lei (xxxxxxx lei x 16%) și accesorii aferente în sumă de xxxxx lei (xxxxx lei dobânzi + xxxxxx lei penalități de întârziere).

Veniturile brute stabilite suplimentar față de cele declarate de contribuabil în suma de xxxxxxxxxxx lei se compun din:

- xxxxxx lei venituri aferente subvențiilor primite;
- xxxxx lei venituri estimate de organul fiscal aferente suprafeței de xx ha pentru care nu s-au prezentat documente justificative de recoltare și valorificare a producției realizate.

De asemenea, cheltuielile nedeductibile fiscal în suma de xxxxxx lei se compun din:

- xxxxxx lei cheltuieli nedeductibile fiscal aferente achiziționării unui utilaj;
- xxxxxx lei cheltuieli înregistrate de contribuabil aferente suprafeței de xxxxx ha deținută în proprietate de către dl xxxxxxxxxxx și familia sa, cheltuielile fiind considerate pentru uzul personal și al familiei sale (carburant, îngrășaninte, pesticide etc).

Pentru anul fiscal xxxx, I.I. xxxxxxxx declară pierdere fiscală în sumă de xxxxxxxxxxx lei ca urmare a înregistrării unor cheltuieli deductibile de aceeași valoare, iar în urma controlului se stabilesc diferențe privind venitul brut în sumă de xxxxxx lei, fără a fi stabilite diferențe privind impozitul pe venit de plată. A fost emisă Dispoziția de măsuri xxxxx din data de xx xx xxxx pentru înregistrarea de către contribuabil a diminuării pierderii fiscale cu suma de xxxxx lei, act necontestat.

#### **Referitor la Taxa pe valoarea adăugată**

Perioada verificată a fost xx xx xxxx – xx xx xxxx.

În baza decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare pentru luna august xxxx, Î.I. xxxxxxxxxxxx a solicitat la rambursare TVA în suma de xxxxxxxxxxx lei. În urma controlului fiscal s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de xxxxxx lei și s-a respins la rambursare TVA în suma de xxxxxx lei, sumă contestată de contribuabil.

Suma de xxxxxx lei reprezentând TVA respinsă la rambursare se compune din:

- TVA colectată suplimentar în sumă de xxxxxx lei aferentă anului xxxx, din care: xxxxx lei TVA (xxxx lei + xxxxx lei + xxxxx lei) aferentă veniturilor obținute de pe suprafața de xxxxx ha deținută în proprietate de membrii familiei xxxxxx și xxx lei TVA colectată aferentă livrării de xxxxxx kg miere de albine din luna iunie xxxx și facturată în luna iulie xxxx.

- TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de xxxxxx lei, din care xxxxx lei TVA aferentă tranzacțiilor care nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile și xxxxx lei TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

#### **Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate**

Prin Decizia de impunere xxxxxx/ xx xx xxxx s-au stabilit obligații de plată privind C.A.S.S. în sumă de xxxxxx lei și accesorii aferente în sumă de xxxxxx lei, sume contestate.

### **1) Referitor la impozitul pe venit**

#### **a) Referitor la majorarea veniturilor cu suma de xxxxxx lei**

În Raportul de inspecție fiscală se menționează că Întreprinderea Individuală xxxxxxx a încasat în anul 2011 subvenții în suma de xxxxxx lei reprezentând "Scheme de plăți directe și plăți naționale directe complementare, care se acordă în agricultură", fără a stabili și a vira impozitul pe venit aferent. Pentru venitul nedecarat în sumă de xxxxx lei, a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de xxxxxx lei (16%).

Întreprindere Individuală xxxxxx contestă concluziile organelor de inspecție fiscală și consideră venitul aferent subvențiilor din agricultura ca nefiind impozabil, invocând în susținere

prevederile Hotararii 50/2012 de modificare și completare a H.G. 44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii 571/2003 privind Codului fiscal, pct 4<sup>1</sup>.

În drept, Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede pentru anul 2011 la art. 42 următoarele:

**„ART. 42 Venituri neimpozabile**

*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;”**

Din aceste prevederi, rezultă că sunt venituri neimpozabile doar acele subvenții primite pentru acordarea de bunuri în conformitate cu legislația în vigoare, însă subvențiile acordate pentru contribuabil în anul 2011 pentru scheme de plăți directe și plăți naționale directe complementare, care se acordă în agricultură, nu intră în această categorie și nici în categoria veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 42 lit. a) din Codul fiscal.

Prin Hotărârea nr. 50/25 ianuarie 2012 intrată în vigoare la data de 31 ianuarie 2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, se introduce un punct nou 4<sup>1</sup>, din care citam:

*“1. După punctul 4 se introduce un nou punct, punctul 4<sup>1</sup>, cu următorul cuprins:*

*“Codul fiscal: Venituri neimpozabile Norme metodologice:*

*4<sup>1</sup>. 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:*

*[...] - 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 acestora;[...].”*

Față de cadrul legal precizat, rezultă că organele de inspectie fiscală în mod corect au stabilit suplimentar un impozit pe venit în suma de **xxxx lei** aferent venitului reprezentând subvenții pentru “scheme de plăți directe și plăți naționale directe complementare” primite în anul xxxxx în suma de xxxxx lei, întrucât aceste subvenții primite pe suprafață agricolă sunt considerate venituri impozabile din punct de vedere fiscal până la data de xx xx xxxx, când a intrat în vigoare Hotărârea 50 din data de 25 ianuarie 2013, mai sus citată.

Astfel, schemele de plăți directe și plăți naționale directe complementare, care se acordă în agricultură în anul xxxxx reprezintă venit impozabil pentru aceasta perioadă.

Pe cale de consecință pentru venitul reprezentând subvenții în suma de xxxxx lei, neimpozitat în anul xxxx, Î.I. xxxxxxxxx datorează impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată în sumă de xxxxx (16%), drept pentru care **se va respinge contestației ca neîntemeiată** pentru impozitul pe venit suplimentar în suma de **xxxxx lei** aferent veniturilor din subvenții încasate în sumă de xxxxxxxlei.

**b) Referitor la veniturile estimate în sumă de xxxxx lei**

Organele de inspectie fiscală au stabilit că Întreprindere Individuală xxxxxxx nu a evidențiat venitul obținut în anul xxxx de pe o suprafață de xx ha, nu a prezentat documente justificative de recoltare și valorificare a producției, astfel că, în conformitate cu prevederile art. 67 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, au procedat la estimarea venitului aferent acestei suprafețe.

Astfel, au stabilit în sarcina Î.I. xxxxxxxxx venituri neînregistrate în suma de xxxxxx lei și impozit pe venit aferent de plată în sumă de **xxxxx lei** (16%). Modul de calcul a fost detaliat de organul de inspectie fiscală prin Raportul de inspectie fiscală.

Întreprinderea Individuală xxxxxxxx contestă concluziile organelor de inspecție fiscală pe care le consideră eronate, întrucât a folosit samanța rezultată de pe această suprafață pentru a însămânța suprafața de xx ha graud în anul xxxxx, pentru care nu a fost achiziționată samanța de la terți.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal aplicabil în anul xxxxx:

„ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, 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;”

Față de cadrul legal precizat, se reține faptul că Î.I. xxxxxxxxxxxx avea obligația de a evidenția în venitul brut al activității și echivalentul în lei al venitul obținut de pe suprafața de xxx ha cultivată cu grâu. Întrucât contribuabilul nu a evidențiat venitul obținut aferent suprafeței de xxx ha, nu a prezentat documente justificative de recoltare și a modului de valorificare a producției astfel obținute, în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea acestei producții neevidențiate în conformitate cu prevederile art. 67 „Stabilirea prin estimare a bazei de impunere” din H.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la stabilirea venitului brut în sumă de xxxxx lei și la calculul impozitului pe venit aferent în suma de xxxxxx lei (16%).

Referitor la susținerea contribuabilului privind faptul că producția obținută de pe suprafața de xxx ha cultivată cu grâu a fost folosită în anul xxxxx pentru însămânțarea unei suprafețe de 38 ha deținută de acesta, confirmă o dată în plus faptul că întreprinderea individuală nu a înregistrat echivalentul în lei a producției obținute și în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prin estimare a echivalentului în lei pentru aceste venituri, respectiv a producției obținute de contribuabil.

Drept urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru impozitul pe venit în sumă de xxxxx lei aferent veniturilor estimate în sumă de xxxxx lei.

### c) Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de xxxxxx lei

Prin Raportul de inspecție fiscală, se constată că xxxxxxxx Întreprinderea Individuală înregistrează în cursul anului xxxxx cheltuieli în suma de xxxxx lei aferente înființării, întreținerii, recoltării și valorificării culturilor de pe o suprafață de xxxxx ha deținută în proprietate de xxxxxxxx și familia sa, fără a diferenția acest teren agricol de cel deținut în arendă în suprafața de xxxxx ha și fără a diferenția în contabilitate cheltuielile și veniturile în mod distinct aferente acestei suprafețe. Aceste cheltuieli reprezentând motorină, îngrășăminte, pesticide, etc., au fost considerate nedeductibile fiscal, fiind efectuate de contribuabil pentru uzul personal și al familiei sale, conform prevederilor art.48 alin(7) lit.a) din Codul fiscal:

„ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;”

Î.I. xxxxxxxxxxxx contestă nedeductibilitatea cheltuieli în sumă de xxxxx lei și invocă faptul că a efectuat cheltuieli și a obținut venituri de pe această suprafață, care sunt evidențiate în contabilitatea în partidă simplă. Consideră că suma a fost stabilită având în vedere o bază eronată și nu cea prezentată în anexa nr. 87 de la Raportul de inspecție fiscală.

Din dosarul contestației rezultă că pentru anul xxxxx Î.I. xxxxxxxxxxxx a declarat prin „Declarația de suprafața a anului xxxxx” depusă la A.P.I.A. o suprafață în exploatare de xxxxx ha, suprafață ce include și suprafața de xxxxxxxx ha deținută în proprietate personală de familia d-lui xxxxxxxxxxxx, dar nu depune în susținere dovezi din care să rezulte că a evidențiat în mod distinct cheltuielile și veniturile aferente suprafeței de xxxxxxxx ha.

Organele de inspecție fiscală precizează la Capitolul II „Date despre contribuabil” faptul că acesta a prezentat în timpul controlului pentru suprafața de xxxxxxxx ha doar documente

justificative de proprietate a terenului, fără a prezenta și documente din care să rezulte o înțelegere juridică între părți privind încredințarea spre exploatare a suprafeței respective către Î.I.Eremia Niculae.

La dosarul contestației au fost depuse două contracte de asociere în participațiune încheiate în data de xx xx xxxx, respectiv nr. xxx și nr. xxxx referitor la asocierea în participațiune pentru realizarea activității de cultivare a cerealelor, încheiate între persoanele fizice din familia d-lui xxxxxx, proprietare ale terenului pus la dispoziția, și Î.I.xxxxxxxx.

Prin nota explicativă data în data de xx xx xxxx de d-nul xxxxxxxxxx organelor de inspecție fiscală, acesta precizează ca pentru anul xxx și xxxx nu a distribuit sume către proprietarii terenului în suprafața de xxxxx ha.

Întrucât pentru anul xxxx și pentru suprafața de xxxx ha, nu se face dovada detinerii în arendă de către Î.I. xxxxxxxxxxxxxx, terenul fiind în proprietatea membrilor familiei, cheltuielile efectuate cu înființarea, întreținerea, recoltarea și valorificarea culturilor de pe acest teren sunt considerate de cadrul legal ca fiind nedeductibile fiscal și utilizate de contribuabil pentru uzul familiei sale.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru impozitul pe venit în sumă de **xxxxxxx lei** (16%) aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de xxxxxxx lei.

#### **d) Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de xxxxxxxxxx lei**

În raportul de inspecție fiscală se menționează că suma de **xxxxxxx lei** reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal stabilită de contribuabil, dar nedeclarată, fără a se preciza însă care este componenta acestei sume, respectiv ce reprezintă în fapt această cheltuială nedeductibilă.

Prin contestația formulată, se susține că această sumă reprezintă c/valoarea unui utilaj agricol procurat în anul xxxxxx, pentru care s-a calculat amortizarea, valoare care nu a fost cuprinsă în cheltuielile deductibile fiscal declarate organului fiscal, deci nu poate fi nedeductibilă fiscal.

Se anexează contestației situații privind calculul impozitului pe venit pe anul xxxxx.

Din analiza situațiilor transmise de contribuabil, rezultă următoarele:

##### Conform situație impozit an xxxx

- cheltuieli deductibile în sumă de xxxxxxxxxxxx lei, din care cheltuieli cu amortizare xxxxxxxx lei, rezultând cheltuieli efectuate pe bază de documente justificative în sumă de xxxxxxxxxxxx lei (xxxxxxx lei - xxxxxxxxxxxx lei);
- cheltuieli nedeductibile în sumă de xxxxxxxx lei;
- venituri impozabile în sumă de xxxxxxxx lei;
- venit net = - xxxxxxxx ( - xxxxxxxx xlei cheltuieli + xxxxxxxxxxxx lei venituri).

##### Conform situație detaliată impozit an xxxxx

- cheltuieli efectuate pe bază de documente justificative prin casă și bancă în sumă de xxxxxxx lei (6 pagini cheltuieli desfășurate pe bază de documente justificative având nr. și dată);
- cheltuieli nedeductibile în sumă de xxxxxxxx lei, din care xxxxxxxx lei cheltuieli cu achiziția unui utilaj, sume evidențiate separat de cele de mai sus și necuprinse în aceste cheltuieli în sumă de xxxxxxxxxxxx lei.
- venituri impozabile în sumă de xxxxxxxxxxxx lei;
- venit net = - xxxxxxxxxxxx ( - xxxxxxxxxxxx lei cheltuieli + xxxxxxxxxxxx lei venituri).

Precizăm că Î.I.xxxxxxxx a declarat pentru anul xxxxx un venit brut anual în sumă de xxxxxxxxxxxx lei, cheltuieli deductibile în sumă de xxxxxxxx lei și o pierdere în sumă de - xxxxxxxx lei.

Din situațiile prezentate de contribuabil privind impozitul pe venit aferent anului xxxx, rezultă următoarele:

- venit impozabil înregistrat și declarat în sumă de xxxxxxx lei;
- cheltuieli deductibile înregistrate în sumă totală de xxxxxxxx lei, din care:



- xxxxxxxxxxxx lei cheltuieli înregistrate pe bază de documente justificative prin casă și banca;
- xxxxxxxxxxxx lei cheltuieli cu amortizarea;
- pierdere fiscală în sumă de xxxxxxxxxxxx lei (xxxxxxxxx lei venituri – xxxxxxxxxxxx lei cheltuieli).

Deși contribuabilul a evidențiat în situațiile susmenționate și cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de xxxxxxxxx lei reprezentând achiziția unui utilaj în sumă de xxxxxxxx lei achitat prin bancă, ca și alte plăți achitate prin bancă în sumă de xxxxxx lei, acestea nu se regăsesc în cheltuieli deductibile înregistrate de contribuabil în sumă totală de xxxxxxxxx lei (xxxxxxxxx lei + xxxxxxxxxxxx lei) așa cum sunt desfășurate analitic în situațiile prezentate mai sus.

Conform situațiilor susmenționate, contribuabilul a evidențiat plata acestor achiziții ca fiind nedeductibile fiscal, fără însă a fi incluse în cheltuielile deductibile declarate organului fiscal.

Prin declarația întocmită și depusă la organul fiscal pe anul xxxx, contribuabilul declară cheltuieli în sumă de xxxxxxxx lei, cu xxxxxxxx lei mai puțin decât cele înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă în sumă de xxxxxxxx lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal :

„ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă :

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferența între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și art. 50.[...]”

De asemenea, modul de calcul al venitului net este prevăzut în Ordinul nr. 1.040 din 8 iulie 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”, astfel:

“52. Venitul net sau pierderea fiscală se calculează astfel: din totalul sumelor încasate, evidențiate în col. 5, respectiv 6, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, se scad cheltuielile cu amortizarea fiscală a bunurilor și drepturilor, evidențiate în Fișa pentru operațiuni diverse, și totalul sumelor plătite, evidențiate în col. 7, respectiv 8, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, și se adună sumele plătite pentru cumpărarea bunurilor amortizabile și totalul cheltuielilor nedeductibile, care se preia din centralizatorul cheltuielilor nedeductibile, acest centralizator întocmindu-se cu ajutorul unui document cumulativ.[...]”

Astfel, conform acestor prevederi, venitul net se calculează ca diferență între sumele încasate și cheltuielile efectuate compuse din amortizarea fiscală a bunurilor și totalul sumelor plătite, la care se adună plățile efectuate pentru cumpărarea bunurilor amortizabile și cheltuielile nedeductibile.

Deci, plățile efectuate pentru cumpărarea bunurilor (în cazul de față suma de xxxxxxxx lei), ca și cheltuielile nedeductibile (în cazul de față suma de xxxxxx lei), se adună la diferența dintre sumele încasate și sumele plătite, doar dacă acestea au fost mai întâi cuprinse în sumele plătite și scăzute din sumele încasate.

Însă, în cazul de față, așa cum am arătat mai sus, din documentele prezentate de contribuabil nu se dovedește că suma totală de xxxxxxxxxxxx lei a fost mai întâi cuprinsă în cheltuielile deductibile declarate de contribuabil în sumă de xxxxxx lei.

Organele de inspecție fiscală nu precizează ce reprezintă cheltuielile considerate nedeductibile în sumă de xxxxxxxx lei și nu fac nici o referire la cheltuielile cu amortizarea înregistrate de contribuabil în sumă de xxxxxxxx lei.

Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra nedeductibilității fiscale a sumei de **xxxxxx lei**, întrucât în raportul de inspecție fiscală nu se fac precizări suficiente despre această sumă, drept pentru care se va face aplicarea prevederilor art.216 alin(3) și alin(3<sup>1</sup>) din O.G.nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, respectiv **se va desființa decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale nr. xxxxxx/ xx xx xxxx** pentru impozitul pe venit în sumă de **xxxxx lei** (xxxxxx lei – xxxxxx lei – xxxxxx lei- xxxxxx lei) ca și pentru accesoriile aferente în sumă de **xxxxx lei** (xxxxx lei



dobânzi + xxxxx lei penalități întârziere), urmând ca organele fiscale aparținând A.J.F.P. xxxxxxxx – Inspecție Fiscală să procedeze la o nouă verificare a contribuabilului pentru același tip de impozit și aceeași perioadă, în care să aibă în vedere documentele prezentate de contribuabil în susținerea contestației, alte documente relevante pentru impunere ca și considerentele prezentei decizii de soluționare, și dacă este cazul, întocmirea unui nou act administrativ fiscal pentru eventuale diferențe de impozit pe venit.

Concluzionând cele prezentate mai sus referitoare la impozitul pe venit, rezultă că **se va respinge ca neîntemeiată contestația** pentru impozitul pe venit în sumă de **xxxxxx lei** (xxxx lei + xxxxx lei + xxxxx lei) ca și pentru accesoriile în sumă de **xxxxx lei** (xxxxx lei dobânzi + xxxxxxx lei penalități de întârziere) calculate în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată și **se va desființa parțial decizia de impunere** pentru impozitul pe venit în sumă de **xxxxx lei**, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de **xxxxx lei** (xxxxx lei dobânzi + xxxxx lei penalități de întârziere).

### **2) Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate**

Pentru perioada verificată, respectiv xx xx xxxx – xx xx xxxx, la control s-a stabilit suplimentar o diferență suplimentară la CASS în sumă totală de **xxxxx lei**, din care pentru anul 2011 o diferență în sumă de **xxxxx lei** aferentă veniturii net stabilite suplimentar la control în sumă de **xxxxxxx lei**, fiind încălcate prevederile art.257 alin(1) și (2) din Legea nr.95/2006 privind Reforma în domeniul sănătății.

Pentru nevirarea în termen, s-au calculat accesoriile în sumă totală de **xxxxx lei** (xxxx lei dobânzi + xxxxxlei penalități).

Prin contestația formulată, se contestă CASS în sumă de xxxxx lei, dar se motivează CASS în sumă de xxxxx lei aferentă anului xxxx, ca urmare a motivațiilor prezentate în cadrul impozitului pe venit, respectiv a majorării eronate a veniturii net cu suma totală de **xxxxxx lei**., din care face parte și cheltuiala nedeductibilă fiscal în sumă de xxxxxx lei stabilită la control, pentru care s-a stabilit suplimentar CASS în sumă de xxxxx lei (xxxxxx lei x 5,5%).

Având în vedere că se va desființa decizia de impunere nr. xxxxxxxx/ xx xx xxxx pentru impozitul pe venit în sumă de xxxxx lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de **xxxxxx lei**, așa cum am prezentat mai sus la capitolul privind impozitul pe venit, rezultă că **se va desființa decizia de impunere nr. xxxxx/ xx xx xxxx** și pentru **CASS** în sumă de **xxxxx lei** aferentă sumei de **xxxxxxx lei** lei ( xxxxxxx lei x 5,5%), ca și pentru accesoriile aferente în sumă totală de **xxxxx lei** (xxxx lei dobânzi + xxxxx penalități de întârziere), conform prevederilor art.216 alin(3) și alin(3<sup>1</sup>) din O.G.nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, urmând ca organele fiscale aparținând A.J.F.P. xxxxx – Inspecție Fiscală să procedeze la o nouă verificare a contribuabilului pentru același tip de impozit și aceeași perioadă, în care să aibă în vedere documentele prezentate de contribuabil în susținerea contestației, alte documente relevante pentru impunere, ca și considerentele prezentei decizii de soluționare, și dacă este cazul, întocmirea unui nou act administrativ fiscal pentru eventuale diferențe de CASS.

Pentru CASS în sumă de **xxxxx lei**, ca și pentru accesoriile aferente în sumă totală de **xxxxx lei** (xxxx lei dobânzi + xxx penalități de întârziere) calculate în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** conform motivațiilor prezentate în cadrul impozitului pe venit la pct. a), b) și c).

### **3) Referitor la Taxa pe valoarea adăugată**

La control s-a stabilit o diferență suplimentară la TVA în sumă totală de **xxxxx lei**, din care TVA colectată suplimentar în sumă de **xxxxx lei** (xxxx lei + xxx lei) și TVA fără drept de deducere în sumă de **xxxxx lei** (xxxx + xxxxxx), sumă contestată de contribuabil.

**a) Referitor la TVA colectată în sumă de xxxx lei aferentă veniturilor suprafeței de xxxx ha aflată în proprietatea personală a membrilor familiei xxxxxx.**

Prin Raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au constatat faptul că persoana fizică xxxxxxxx împreună cu familia dețin în proprietate suprafața de teren de xxxx ha, pentru care Î.I. xxxxxxxxx a înregistrat cheltuieli aferente culturilor agricole cultivate pe această suprafață. Considerând aceste cheltuieli ca fiind efectuate în scopuri personale, întrucât persoana impozabilă nu a delimitat în contabilitate cheltuielile și veniturile aferente acestei suprafețe, organele de inspecție fiscală au determinat TVA ce trebuia colectată de contribuabil asupra livrărilor de bunuri/prestări de servicii către sine la nivelul cheltuielilor directe efectuate pentru exploatarea agricolă, respectiv au stabilit pentru anul xxxx TVA colectată în sumă de **xxxxx lei**.

Î.I. xxxxxxxxx consideră că în mod eronat au fost stabilite în sarcina sa suma de xxxx lei reprezentând TVA de plată, întrucât suprafața de xxxx ha este cuprinsă în suprafața de xxxxxx ha declarată la A.P.I.A. și pentru care a achitat impozit pe venit la suma de xxxx lei aferent anului xxxx.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 128 alin (1), art. 129 alin. (4) lit.a), art. 134<sup>2</sup> alin (1) și art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal:

**„ART. 128 Livrarea de bunuri**

**(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.**

**ART. 129 Prestarea de servicii**

**(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:**

**a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145<sup>1</sup>;**

**ART. 134<sup>2</sup> Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

**(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

**ART. 155 Facturarea**

**(7) Persoana înregistrată conform art. 153 trebuie să autofactureze, în termenul prevăzut la alin. (15), fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii către sine.”**

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana impozabilă trebuia să colecteze TVA în sumă de xxxxx lei aferentă suprafeței de xxxxxx ha deținută în proprietate împreună cu familia, întrucât la art. 129 din Codul de procedură fiscală se prevede ca utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sunt asimilate prestațiilor de servicii cu plată.

Întrucât I.I. xxxxxxxxx depune în susținerea contestației dovezi noi, respectiv două contracte de asociere în participație încheiate cu persoane fizice, contracte încheiate în data de xx xx xxxx sub nr. xxx și nr. xxx, sunt aplicabile prevederile cap. XI “Proprietatea comună și asociațiile fără personalitate juridică” art. 85 și art. 86 alin. (2) – (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează pentru perioada anului 2013 :

**„ART. 85 Venituri din bunuri sau drepturi care sunt deținute în comun**

Venitul net obținut din exploatarea bunurilor și drepturilor de orice fel, deținute în comun, este considerat ca fiind obținut de proprietari, uzufructuari sau de alți deținători legali, înscrși într-un document oficial, și se atribuie proporțional cu cotele-părți pe care aceștia le dețin în acea proprietate sau în mod egal, în situația în care acestea nu se cunosc.

**ART. 86 Reguli privind asocierile fără personalitate juridică**

**(2) În cadrul fiecărei asocieri fără personalitate juridică, constituită potrivit legii, asociații au obligația să încheie contracte de asociere în formă scrisă, la începerea activității, care să cuprindă inclusiv date referitoare la:**

**a) părțile contractante;**

**b) obiectul de activitate și sediul asociației;**

**c) contribuția asociaților în bunuri și drepturi;**

**d) cota procentuală de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii corespunzătoare contribuției fiecăruia;**

**e) desemnarea asociatului care să răspundă pentru îndeplinirea obligațiilor asociației față de autoritățile publice;**

f) condițiile de încetare a asocierii. Contribuțiile asociațiilor conform contractului de asociere nu sunt considerate venituri pentru asociație. Contractul de asociere se înregistrează la organul fiscal competent, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia. Organul fiscal are dreptul să refuze înregistrarea contractelor, în cazul în care acestea nu cuprind datele solicitate conform prezentului alineat.

(3) În cazul în care între membrii asociații există legături de rudenie până la gradul al patrulea inclusiv, părțile sunt obligate să facă dovada că participă la realizarea venitului cu bunuri sau drepturi asupra cărora au drept de proprietate. Pot fi membri asociații și persoanele fizice care au dobândit capacitate de exercițiu restrânsă.

[...]

De asemenea, normele de aplicare ale art. 86 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin HG 44/2004, precizează:

„184. Sunt supuse obligației de încheiere și înregistrare a unui contract de asociere atât asociațiile fără personalitate juridică, ale căror constituire și funcționare sunt reglementate prin acte normative speciale, respectiv asociații familiale, cabinete medicale grupate, cabinete medicale asociate, societate civilă medicală, cabinete asociate de avocați, societate civilă profesională de avocați, notari publici asociați, asociații în participațiune constituite potrivit legii, cât și orice asociere fără personalitate juridică constituită în baza Codului civil.”

185. Asociatul desemnat conform prevederilor art. 86 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare are și următoarele obligații:[...]

- să înregistreze contractul de asociere, precum și orice modificare a acestuia la organul fiscal la care asociația este înregistrată în evidența fiscală, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia. Prin sediul asociației se înțelege locul principal de desfășurare a activității asociației;

Din analiza acestor contracte depuse în susținere sub nr xxx și nr. xxx încheiate în data de xx xx xxxx, nu rezultă faptul ca acestea sunt înregistrate și la organul fiscal competent, așa cum prevede legislația mai sus citată, astfel că aceste contracte nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Față de cele prezentate mai sus, întrucât I.I. xxxxxxxx nu face dovada înregistrării contractelor depuse în susținere la organul fiscal competent, nu depune dovezi din care să rezulte că a evidențiat distinct în contabilitatea întreprinderii individuale drepturile și obligațiile ce decurg din aceste contracte de asociere, în mod corect organele de inspectie fiscală au considerat tranzacțiile ca fiind o livrare către sine și au stabilit în sarcina sa TVA colectată în suma de **xxxxxxx lei lei**, conform prevederilor art.129 alin(4) lit.a) și art.155 alin(7) din Codul de procedură fiscală.

Referitor la susținerea privind faptul că a fost luată în calcul la stabilirea TVA colectată o suprafața mai mare decât cea deținută în exploatare de întreprinderea individuală, din analiza calculului prezentat în Raportul de inspectie fiscală la anexa 7, rezultă ca organele de inspectie fiscală s-au raportat la o suprafață totală de xxxxxx ha. Astfel susținerea contestatarului nu este reală.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neintemeiată** pentru TVA colectată în sumă de **xxxxx lei**.

#### **b) Referitor la TVA fără drept de deducere în sumă de xxxxx lei**

Organele de inspectie fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **xxxxx lei** aferentă unei baze impozabile de xxxxxx lei în perioada xx xx xxxx – xx xx xxxx, conform anexei 6 la raport, întrucât contribuabilul nu a făcut dovada că aceste achiziții au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile.

I.I. xxxxxxxx contestă TVA în sumă de xxxx lei și susține ca aceste cheltuielile efectuate respecta prevederile art. 145 alin. (1) și (2) lit. a), fiind operațiuni taxabile și sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 146 alin. (1) lit. a) și b), în sensul ca deține facturi de achiziții. Precizează că achizițiile constau în hrană pentru albine, motopompa folosită pentru tragerea apei din fântâni pentru a alimenta instalația de erbicidat, combustibilul a fost utilizat în interesul activității, iar revizia este aferentă autoturismului deținut de I.I. xxxxxxxx .

În drept, sunt aplicabile prevederile din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal:

#### **„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.[...]

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

a) operațiuni taxabile;

#### **ART. 145<sup>1</sup> Limitări speciale ale dreptului de deducere**

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

**ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.

Conform cadrului legal precizat, orice persoană impozabilă poate deduce T.V.A. aferentă achizițiilor dacă face dovada ca aceste operațiuni sunt în folosul operațiunilor taxabile în conformitate cu prevederile art 145 alin (2) lit a) din Codul fiscal, și dacă detine o factura emisă în conformitate cu prevederile art 155 , iar în cazul celor ce aplică sistemul de TVA la încasare și dovada plății.

Din dosarul contestației rezultă faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de xxxxx lei reprezentând TVA dedusă de contribuabil pentru achiziții efectuate în scop personal pentru care nu a făcut dovada că au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile (reprezentând în principal hrana de caini, gaze, apa, carburant, lipsa documente justificative).

Din achizițiile efectuate în valoare totală de xxx lei, din care TVA în sumă de xxx lei, contribuabilul motivează achizițiile cu motorina, motopompa, hrană pentru albine și revizii auto, despre care menționăm:

- Conform anexei nr.6 la raport, la pozițiile referitoare la motorină este menționat” lipsă document justificativ”.

- Pentru factura nr.894/18.02.2013 în valoare totală de xxx lei, din care TVA în sumă de xxx lei reprezentând achiziție motopompă (poziția 11), se acceptă susținerea din contestație, respectiv că aceasta este utilizată pentru tragerea apei din fântâni pe câmp în cisterne pentru a fi folosită la alimentarea instalației de tratat și ierbicizat, având în vedere activitatea desfășurată de contribuabil în domeniul agricol (cultivarea cerealelor). Drept urmare, **se va admite contestația** pentru TVA de plată în sumă de **xxxxx lei**.

- La poziția 12 din anexa nr.6 este înscris bonul fiscal nr.xxxx/ xx xx xxxx reprezentând produse agricole, cu TVA în sumă de xxx lei, fără document justificativ, respectiv fără a fi prezentată o factură de achiziție.

- La poziția 23 din anexa nr.6 este înscrisă factura nr. xxxx/ xx xx xxxx în valoare totală de xxx lei, cu TVA aferentă în sumă de xxx lei reprezentând revizie autoturism xxxxxx, însă, conform celor menționate în raportul de inspecție fiscală, contribuabilul nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că autoturismul a fost utilizat și în activitatea economică.

Pentru restul achizițiilor din anexa nr.6 (care cuprinde 24 poziții) contribuabilul nu motivează contestația.

Față de cele prezentate mai sus, **se va admite contestația** pentru TVA suplimentară în sumă de **xxxxx lei** și **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru TVA suplimentară în sumă de **xxx lei** (xxxxx lei – xxx lei).

Pentru diferența de TVA suplimentară contestată, dar nemotivată, în sumă de **xxxxx lei** (xxx lei - xxx lei - xxx lei), **se va respinge contestația ca nemotivată**.

Centralizând datele prezentate mai sus la capitolul privind TVA, rezultă că **se va admite contestația** pentru TVA suplimentară în sumă de **xxx lei**, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru TVA suplimentară în sumă de **xxx lei** (xxxxx lei + xxx lei) și **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru TVA suplimentară în sumă de **xxxxx lei**.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de Întreprindere Individuală xxxxxxxx din localitatea xxxxxxxx, județul xxxxxxxx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual si /sau într-o formă de asociere nr.xxxxx/ xx xx xxxx și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. xxxxxx/ xx xx xxxx, în conformitate cu prevederile alin (1), alin (2), alin (3) și alin (3<sup>1</sup>) ale art.216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:**

#### **DECIDE:**

**1. Admiterea parțială a contestației** pentru suma totală de **xxxx lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar, și implicit anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual si /sau într-o formă de asociere nr.xxxxxxxx/ xx xx xxxx pentru această sumă.

**2. Desfiintarea parțială a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale** stabilite suplimentar de plată de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. **404300/12.12.2013** pentru suma totală de **xxxxx lei**, din care:

- xxxxx lei impozit pe venit;
- xxxxxx lei accesorii aferente impozitului pe venit;
- xxxxx lei CASS;
- xxxxx lei accesorii aferente CASS,

urmând ca organele fiscale să reanalizeze cauza pentru aceleași obligații fiscale și aceeași perioadă, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada verificată.

**3. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma **xxxxx lei**, din care:

- xxxxxx lei impozit pe venit;
- xxxx lei accesorii aferente impozitului pe venit;
- xxxx lei CASS;
- xxxxx lei accesorii aferente CASS;
- xxx lei TVA stabilită suplimentare.

**4. Respingerea contestației ca nemotivată** pentru suma **xxxx lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar.

**5.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (sase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

AVIZAT SEF B.S.C.,

ÎNTOCMIT,

**DIRECTOR GENERAL,**