

DECIZIA nr. 19 din ./2012
privind soluționarea contestației depusă de
P.F.A. X
înregistrată la D.G.F.P.- A.I.F. Tulcea sub nr. .../2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de A.I.F. prin adresa nr. .../2012 înregistrată la DGFP Tulcea sub nr. .../2012, asupra contestației formulată de P.F.A.X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venitul stabilit suplimentar nr. .../2012 pentru suma totală de lei reprezentând: impozit pe venit în sumă de lei și accesorii aferente în sumă de lei .

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală în raport cu data primirii deciziilor, respectiv data de2012, (potrivit semnăturii de primire pe adresa de înaintare atașată în copie la dosarul cauzei) .

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual conform prevederilor art. 206 din OG 92/2003 R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206 alin.(1), 207, și 209 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, **P.F.A. X** cu sediul în loc., jud. TULCEA, cod de înregistrare fiscală RO ..., 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 , emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../2012 pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit pe venit în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei , motivând următoarele :

“ Motivele pentru care contestăm această decizie: raportul de inspecție fiscală este întocmit complet eronat, cu încălcarea inadmisibilă a prevederilor Codului fiscal, a Normelor de aplicare a Codului fiscal și a prevederilor Codului de procedură fiscală.

În acest sens, petenta citează art. 94, alin.(1), din Codul de procedură fiscală:” inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, **verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.**”

Petenta susține că pentru anii fiscali 2008,2009 organul de inspecție fiscală la determinarea venitului net a luat în calcul venitul brut declarat de contribuabil în Declarația 200 privind veniturile realizate și cheltuielile evidențiate în registrul jurnal de încasări și plăți, fără a preciza o prevedere legală pe care se

sprijină această aserțiune, considerând: "corect și legal ar fi ca venitul brut să fie stabilit pe baza veniturilor consemnate în documentele primare evidențiate (sau nu) în registrul jurnal de încasări și plăți și nu pe baza venitului brut declarat eronat de mine în declarația 200."

Petenta consideră că aserțiunea " subvențiile reprezintă venituri neimpozabile conform art. 42, lit. b), respectiv lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, este complet eronată trimiterea corectă ar fi lit. a) al aceluiași articol 42."

De asemenea petenta consideră că interpretarea prevederilor art. 48 alin.7, lit b din Codul fiscal este incorectă și tendențioasă deoarece spune că "subsemnatul înregistrează subvențiile încasate ca venit brut realizat și în același timp înregistrează cheltuielile efectuate și achitate din subvenții, la cheltuieli deductibile, efectul fiscal fiind zero."

Față de mențiunile făcute mai sus și de afirmația conform căreia inspecția fiscală are ca obiect determinarea diferențelor dintre declarația fiscală depusă de contribuabil și constatările stabilite de organul de inspecție fiscală , petenta PFA X, procedează la determinarea impozitului pe venit net anual pentru anii fiscali 2008, 2009 și 2010, după cum urmează:

Pentru anul 2008 impozit suplimentar = - lei

Pentru anul 2009 impozit suplimentar = lei

Pentru anul 2010 impozit suplimentar = lei,

Pentru calculul accesoriilor petenta cumulează impozitul stabilit suplimentar astfel și calculează majorări/dobânzi = lei,

penalități de întârziere = lei

În încheierea contestației petenta solicită modificarea deciziei de impunere nr. .../2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată astfel cum a arătat prin calculele efectuate mai sus.

II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuată de Activitatea de Inspecție Fiscală, la PFA X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../2012 s-a emis Decizia de impunere nr. .../2012, prin care s-a stabilit în sarcina PFA X suma totală de ... lei, reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei.

Pentru perioada verificată 01.01.2008-31.12.2010, organul de inspecție fiscală a stabilit următoarele :

1. Impozit pe venit

Anul fiscal 2008:

Organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență la venituri în sumă de ... lei și o diferență în sumă de ... lei la cheltuieli, între evidența contabilă a petentei și Declarația privind veniturile realizate în anul fiscal 2008. Diferențele constatate rezultă din declarare eronată a veniturilor și cheltuielilor, petenta încălcând astfel prevederile art. 82, alin.3 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Anul fiscal 2009 : organul de control fiscal a stabilit o diferență la venituri în sumă de ... lei și o diferență în sumă de ... lei la cheltuieli, între evidența contabilă a petentei și Declarația privind veniturile realizate în anul fiscal 2009.

De asemenea nu a acceptat la deducere cheltuieli în sumă de .. lei reprezentând:

- cheltuiala în sumă de .. lei reprezintă c/valoare combustibil achiziționat în baza unor bonuri fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale în evidența contabilă și este nedeductibilă fiscal potrivit art. 48 alin.(7), lit. 1^a din Legea 571/2004 privind Codul fiscal.

- suma de ... lei reprezintă dobânzi și penalități achitate la organul fiscal, și este cheltuială nedeductibilă fiscal potrivit art. 48 alin.(7), lit. f din Legea 571/2004 privind Codul fiscal.

- suma de ... lei reprezentând impozit pe venit este cheltuială nedeductibilă fiscal potrivit art. 48 alin.(7), lit. c din Legea 571/2004 privind Codul fiscal.

- cheltuiala în sumă de ... lei reprezentând asigurare clădiri nu este deductibilă fiscal potrivit art. 48 alin.(4), lit.d din Legea 571/2004 privind Codul fiscal, întrucât documentul a fost emis pe X și nu pe PFA X.

Anul fiscal 2010: diferența în sumă de ... lei reprezentând diferență de venit provine din venituri încasate conform extras de cont/....2010 în sumă de ... lei și sprijin financiar/litru de combustibil încasat în sumă de ... lei, petenta nerespectând prevederile art. 48,alin.2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Cheltuiala în sumă de ... lei reprezintă c/valoare combustibil achiziționat în baza unor bonuri fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale în evidența contabilă și este nedeductibilă fiscal potrivit art. 48 alin.(7), lit. 1^a din Legea 571/2004 privind Codul fiscal.

Pentru diferențele constatate, în suma de ... lei, organul de inspecție fiscală a calculat dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 120 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare .

Petenta nu este de acord cu diferențele stabilite și formulează contestația, depusă și înregistrată la DGFP-AIF Tulcea sub nr. .../2012, cu motivațiile prezentate la punctul I din prezenta decizie.

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP- A.I.F. Tulcea au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina P.F.A. X, prin decizia de impunere nr. .../2012, diferența de plată în sumă totală de ... lei reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și dobânzi/penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. .../2012 privind impozitul pe venitul stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../2012, organele fiscale au stabilit suplimentar de plată suma totală de ... lei, reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei, ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor cu impozitul pe venit, asigurare clădiri, achiziție combustibil, pecum și din declararea eronată a veniturilor și cheltuielilor efectuate de P.F.A.X

Petenta P.F.A. X nu este de acord cu faptul că organul de control la determinarea impozitului pe venit pentru anii fiscali 2008 și 2009, a luat în calcul venitul brut declarat de aceasta în Declarațiile privind veniturile realizate și nu venitul brut înregistrat în evidența contabilă, contestă baza de impunere stabilită de organul de inspecție fiscală și solicită modificarea deciziei nr. .../2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificărilor efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada supusă controlului, petenta nu a declarat în mod corect veniturile și cheltuielile în declarația privind veniturile realizate pentru anii fiscali 2008, 2009 și 2010.

Din documentele contabile prezentate de către petentă, organul de inspecție fiscală a constatat diferențe între evidența contabilă în partidă simplă și declarațiile depuse la organele fiscale teritoriale, în ceea ce privește venitul net realizat în anii fiscali 2008, 2009 și 2010 care a condus la stabilirea în sarcina P.F.A. X a unor obligații fiscale suplimentare în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei.

Afirmația **petentei potrivit căreia** :”corect și legal ar fi ca venitul brut să fie stabilit pe baza veniturilor consemnate în documentele primare evidențiate (**sau nu**) în registrul jurnal de încasări și plăți și nu pe baza venitului brut declarat eronat de mine în declarația 200,” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

Potrivit prevederilor pct. 51 din OMFP nr. 1040/2004 de aprobare a 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, care stipulează:

“ Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți.”

Iar potrivit **art. 82, alin.(3)** din O.G. 92/2003 R :

(3) “Contribuabilul are **obligația** de a completa declarațiile fiscale înscriind **corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular,**

corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit”.

Astfel, analizând dispozițiile legale anterior menționate, organele de soluționare a contestației rețin că la întocmirea declarațiilor fiscale contribuabilii au obligația înscrierii corecte a informațiilor evidențiate, corespunzător situației sale fiscale, precum și certificării acestora prin semnătura persoanei împuternicite.

Potrivit situației de fapt mai sus prezentată se reține că organul de inspecție fiscală a ținut cont pentru determinarea impozitului pe venit stabilit suplimentar, de venitul brut înscris de petentă în Declarația 200, întrucât acestea au fost declarate pe proprie răspundere, iar potrivit art. 86, alin.4 din același act normativ, declarația fiscală este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatărilor organului fiscal competent, în conformitate cu prevederile art. 90, alin.2 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 83, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

“ contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, [...] venituri din activități agricole determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație de impunere la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.”

În completările la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală invocă faptul că : “ **Declarațiile de impunere sunt documentele prin care contribuabilii declară veniturile și cheltuielile efectiv realizate, pe fiecare categorie de venit și pe fiecare sursă**, astfel că P.F.A. a întocmit și depus la organul fiscal competent, declarațiile de impunere corespunzătoare situației sale fiscale, pe baza datelor deținute de acesta.”

În Ordinul nr. 1815 din 29 decembrie 2008, pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare prevăzute la titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la pct. 3 din Anexa 2 privind Instrucțiunile de completare a formularului 200 “Declarație privind veniturile realizate”, cod 14.13.01.13 este prevăzut cum se completează: Veniturile din activități agricole pentru care venitul net se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă

a) Activitate desfășurată în mod individual

Se completează pe baza datelor din evidența contabilă.

rd. 1. Venit brut - se înscrie suma reprezentând veniturile în bani și/sau echivalentul veniturilor în natură încasate în anul de raportare de către contribuabilii care desfășoară activități agricole în mod individual.

rd. 2.1 Cheltuieli deductibile - se înscrie suma reprezentând cheltuielile efectuate în vederea realizării venitului, cu condiția să fie efectuate în interesul direct al activității, să corespundă unor cheltuieli efective, să fie justificate cu documente și să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

De altfel în Nota explicativă dată de petentă aflată în copie la dosarul cauzei la întrebarea nr. 5 pusă de organul de control prin care se solicită petentei să precizeze modul cum a determinat veniturile realizate și cheltuielile efectuate pentru perioada supusă inspecției fiscale, cât și completarea Declarației 200, aceasta răspunde: "Declarație eronată (nu s-a înregistrat baza impozabilă și a fost înregistrat la venituri și cheltuieli cu TVA cu tot)."

Această explicație a petentei nu poate fi reținută întrucât, dacă se extrage TVA din venitul declarat de către petentă în declarația privind veniturile realizate (200) aferentă anilor fiscali 2008 și 2009, suma rezultată nu este egală cu venitul brut evidențiat în Registrul jurnal de încasări și plăți.

Potrivit **art. 84** din O.G. 92/2003 R cu privire la **corectarea declarațiilor fiscale**:

" Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, "

coroborate cu prevederile pct. **81.1 și 81.2** din H.G. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

81.1. " Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabili, din proprie inițiativă, ori de câte ori constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative la organul fiscal competent " .

81.2. " Declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular ca și cel care se corectează, situație în care se va înscrie "X" în căsuța prevăzută în acest scop, cu excepția situației prevăzute la pct. 81.3, precum și a impozitelor care se stabilesc de plătitori prin autoimpunere sau reținere la sursă, pentru care se completează un formular distinct. Declarația rectificativă va fi completată înscriindu-se toate datele și informațiile prevăzute de formular, inclusiv cele care nu diferă față de declarația inițială".

În drept, conform **art.65** - " Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, alin..(1), din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală prevede:

Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal".

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."

Trebuie reținut faptul că, pentru anii fiscali supuși inspecției fiscale organul de control a constatat că în evidența contabilă petenta înregistrează la venituri sume din valorificarea produselor obținute din cultura de cereale și venituri din subvenții și declară alte sume la venituri în declarația privind veniturile realizate.

De altfel, în completările la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală face următoarea precizare:

" În timpul controlului organul de inspecție fiscală a solicitat documentele justificative respective în baza cărora a întocmit declarațiile de impunere, **documente care nu au fost puse la dispoziția organului de inspecție fiscală în totalitate**, motiv pentru care la determinarea venitului net anual aferent perioadei fiscale verificate 2008-2010, a fost luat în calcul venitul brut declarat iar rezultatul inspecției fiscale efectuate la sursa impozit pe venit, a fost consemnat în "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, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../2012.”

Având în vedere prevederile legale aplicabile se reține faptul că, petenta nu a depus în probațiune documente de natura mijloacelor de probă din care să rezulte că veniturile realizate în perioada 2008-2010 nu sunt cele stabilite de organul de inspecție fiscală din 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 ce privește afirmația petentei potrivit căreia :” de altfel și aserțiunea că “ subvențiile reprezintă venituri neimpozabile conform art. 42,lit. b), respectiv lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, este complet eronată trimiterea corectă ar fi lit. a) al aceluiași articol 42 ” **nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât :**

Pentru anii fiscali 2008, 2009 și 2010, sunt aplicabile prevederile art. 42,lit. a) și lit.r) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare : ” ...**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, precum și cele de aceeași natură primite de la alte persoane, cu excepția indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă. “

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

De asemenea, conform art. 48, alin. (7), lit.b) din același act normativ cu privire la “reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă;

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Astfel, susținerea petentei că : “ interpretarea prevederilor art. 48 alin.7, lit b din Codul fiscal este incorectă și tendențioasă deoarece spune că “subsemnatul înregistrează subvențiile încasate ca venit brut realizat și în același timp înregistrează cheltuielile efectuate și achitate din subvenții, la cheltuieli deductibile, efectul fiscal fiind zero.”este complet eronată întrucât organul de control la determinarea venitului net a ținut cont atât de veniturile primite de la A.P.I.A. sub formă de subvenții și alte forme de sprijin de către P.F.A. ,cât și de cheltuielile aferente acestor venituri neincluzându-le în baza de impunere, procedând corect și legal la determinarea obligațiilor fiscale datorate de aceasta.

Pe cale de consecință, ca urmare a aplicării reglementărilor menționate anterior pentru veniturile realizate, nu a fost generat un efect fiscal.

De asemenea trebuie reținut faptul că, diferența stabilită suplimentar de plată se datorează și neacceptării la deducere a unor cheltuieli efectuate de către petentă reprezentând : contravaloare combustibil respectiv benzină, impozit pe venit, dobânzi și penalități achitate la organul fiscal asigurare clădiri, cheltuieli pe care petenta de altfel nu le motivează.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că organul de inspecție fiscală, a stabilit în conformitate cu prevederile legale diferența de impozit pe venit în sumă de ... **lei lei**, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei cu privire la această sumă.

În ceea ce privesc obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... **lei** aferente impozitului pe venit , se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere și cota aplicată. Având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principale*, urmează a se respinge contestația cu privire la aceste sume.

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

DECIDE:

Art.1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației, formulată de P.F.A. X pentru suma totală de ... **lei**, reprezentând impozit pe venit în sumă de ... **lei** și dobânzi/penalități de întârziere în sumă de ... **lei**, stabilită prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. .../2012.

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