

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI B
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 451 din 09 mai 2012

Cu adresa nr./20.03.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice B sub nr./20.03.2012, **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. B a înaintat **dosarul contestației** formulată de **dl. X** domiciliat în com., sat A, nr., jud. B, CNP, împotriva *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..... din 28.02.2012* întocmită de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală B.

Decizia de impunere nr...../28.02.2012 a avut la bază Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 24.02.2012 și înregistrat la organul fiscal sub nr..... din 28.02.2012.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - impozit pe venit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe venit (.... lei dobânzi + lei penalități de întârziere).

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contestatorului în data de 28.02.2012, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.I.F. B sub nr./1.....03.2012.

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

I. Susținerile din contestație sunt următoarele:

"[...] 1. Privind decizia organelor de control ale A.N.A.F. de a reîncadra veniturile din activități independente impozitate pe baza normelor de venit la impunerea în sistem real

Organele de control ale A.N.A.F. - Activitatea de Inspecție Fiscală, au decis reîncadrarea de la impunerea veniturilor din activități independente impozitate pe baza normelor de venit la impunerea în sistem real, așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 24.02.2012 prin aplicarea prevederilor art.11 alin. 1 din Legea nr.571/2003 republicată [...].

În raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 24.02.2012 nu se face referire la motivul de fapt care a determinat o asemenea decizie conform prevederilor art.94, 91.5 din O.G. 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală și Normele metodologice de aplicare [...].

Potrivit art 49 alin 1 [...] am respectat prevederile acestui articol din Legea 571/2003 republicată, declarând, în perioada supusă inspecției fiscale, veniturile pe baza normelor de venit, conform declarațiilor de impunere anuale. Menționăm că în raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 24.02.2012 nu se argumentează în vreun fel încălcarea acestei dispoziții legale.

2. Privind aspectul stabilirii impozitului pe venituri:

În raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 24.02.2012, inspectorii fiscali au stabilit, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2010, venituri estimative din următoarele surse: comercializare brânză, viței în viu, miei în viu, tăurași în viu, subvenții acordate de către Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură pentru animale și terenurile deținute în arendă.

Astfel, organul de inspecție fiscală a încadrat în mod eronat veniturile obținute ca fiind venituri impozabile, respectiv veniturile din comercializare brânză, viței în viu, miei în viu, tăurași în viu, potrivit prevederilor art.48 alin. 1, 2 lit.a din Legea 571/2003 republicată. În fapt activitățile specificate în certificatele de înmatriculare, respectiv "Creșterea ovinelor - cod CAEN 0122" în perioada 01.01.2007 - 23.09.2009 și "Cultura cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase - cod CAEN 0111" în perioada

23.09.2009 - 31.12.2010 sunt încadrate ca activități a căror venit este neimpozabil potrivit prevederilor art.42 lit.k) din Legea 571/2003 republicată. [...].

În ceea ce privește prevederile art.71 din Legea 571/2003 republicată [...] fac precizarea că veniturile realizate de mine în perioada 23.0...9 - 31.12.2010 nu se încadrează în categoria celor prezentate mai sus deoarece eu am realizat venituri din valorificarea fânului recoltat de pe terenul luat în arendă, produs care nu se încadrează în categoria produselor supuse impozitării, dar care face parte din cele conform cod CAEN 0111 "Cultura cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase". [...].

În ceea ce privește încadrarea, în mod eronat, a veniturilor obținute din subvențiile acordate de către Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură pentru animale și terenurile deținute în arendă, ca fiind venituri impozabile potrivit art.48, alin.2, lit.a din Legea 571/2003 republicată și pct.3..... din HG 44/2004, fac precizarea că aceste venituri se încadrează în prevederile art.42 alin.a din Legea 571/2003 republicată [...] și a prevederilor 4[^]1. din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG 44/2004 [...].

Fac precizarea că pentru subvențiile acordate pentru terenul în arendă în anii 2009 și 2010 acordate inițial am primit decizie prin care sunt obligat să restitui suma de lei ca o sancțiune multianuală, lucru care l-am făcut prin ordinele de plată nr. 2 și 3 din 09.01.2012, pe care le atașez în copie la prezenta. Însă, conform raportului de inspecție fiscală din 24.02.2012 la calculul veniturilor s-a ținut cont și de subvenția pentru terenul în arendă, deși în adresa transmisă de Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură către D.G.F.P. B nr...../31.08.2011, suma de reprezintă o sancțiune multianuală și nu o subvenție, care este 0.

3. Privind proprietatea animalelor asupra cărora au fost stabilite veniturile impozabile

În ceea ce privește proprietatea animalelor luate în calcul pentru stabilirea veniturilor impozabile, fac precizarea că acestea aparțin tatălui meu,, așa cum reiese și din adresa Primăriei nr...../23.11.2011. De asemenea deține certificatul de producător nr...../14.04.2009 eliberat de către Primăria, în care eu figurez ca membru în gospodăriile. În ceea ce privește faptul că am declarat, ca persoană fizică, animalele la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură pentru a beneficia de subvențiile acordate, acest lucru s-a datorat înțelegerii cu tatăl meu pentru a le declara eu, fapt specificat și în actul încheiat între noi pe care îl atașez în copie la prezenta și pe care l-am prezentat și organelor fiscale. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 24.02.2012 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. B la P.F.A. X din A, jud. B, s-au menționat următoarele:

"[...] 1. Impozitul pe venit [...]

Din analiza dosarului fiscal al contribuabilului verificat a rezultat că în perioada 01.01.2007 - 31.12.2010, contribuabilul a fost impus de către organul fiscal teritorial, respectiv A.F.P.O. G, în baza normelor de venit pentru activitatea de "Pază și îngrijirea animalelor, inclusiv în stăni/cirezi" - cod CAEN 01.....1, în perioada 2007 - 2009, iar pentru anul 2010 P.F.A. X a fost impus la normă de venit pentru activitatea de "activități auxiliare pentru producția vegetală" - cod CAEN 0111.

Precizăm că în perioada 01.01.2007 - 23.0...9, conform certificatului de înregistrare seria B nr...../23.0...7, P.F. X are ca obiect de activitate "creșterea ovinelor" - cod CAEN: 0122 [...].

Având în vedere cele menționate mai sus, P.F. X, cu activitatea principală de "creșterea ovinelor" - cod CAEN: 0122, a fost reîncadrat de la impunerea în baza normelor de venit, la impunerea în sistem real pentru perioada 2007 - 2008, în conformitate cu prevederile art.11 alin.1 din Legea 571 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. [...].

Urmare cererii nr...../03.0...9 formulată de domnul X, O.R.C. B în baza rezoluției 29.....5/10.0...9 schimbă denumirea firmei din P.F. X în P.F.A. X. Conform Certificatului de înregistrare seria B nr...../23.0...9, activitatea principală este "cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase" - cod CAEN: 0111, pentru perioada 2009 - 2010. [...].

Având în vedere cele menționate mai sus, P.F. X [...] a fost reîncadrat de la impunerea în baza normelor de venit, la impunerea în sistem real pentru perioada 2009 - 2010, în conformitate cu prevederile art.11 alin.1 din Legea 571 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. [...].

ANUL 2007 [...]

Suma de lei (anexele nr.1 și nr.2), reprezintă veniturile estimate de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.....7 din O.G. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată [...].

P.F. X nu a înregistrat la începerea activității, în patrimoniu, efectivul de animale cu care a obținut venituri, considerând în mod eronat că nu aparține activității autorizate. Precizăm că potrivit discuțiilor verbale purtate cu domnul X și a adresei nr...../23.11.2011 emisă de Primăria, s-a constatat că pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007, nu s-a eliberat certificat de producător individual pentru comercializarea producției de lapte, brânză, carne, astfel încât efectivul de animale declarat și înregistrat la Primăria comunei nu poate fi exclus din activitatea impozabilă autorizată așa după cum este definită. [...].

Menționăm că, estimarea veniturilor a fost făcută pe baza datelor furnizate de Primăria și C.M.V. Y și a notei explicative date în data de 11.10.2011 de către domnul X în legătură cu evoluția efectivului de animale, a producției estimată din comercializarea bovinelor, ovinelor și caprinelor (viței, miei și iezi în viu) corespunzătoare fiecărei categorii de animale și a unui preț mediu/kg în funcție de prețurile pieței, fără a fi prezentate și identificate alte documente privind producția realizată. [...].

Suma de lei provine din:

- suma de ... lei reprezintă estimarea veniturilor rezultate din comercializarea produsului lactat rezultat din prelucrarea laptelui (brânză) [...] bovine [...]

- suma de ... lei reprezintă venit brut estimat aferent comercializării vițelilor în viu [...]

- ... lei reprezintă subvenții acordate pentru 14 capete bovine, 150 capete ovine și 44 capete caprine, subvenții utilizate pentru interesul activității autorizate [...]. La control s-a reținut că sumele primite (încasate) cu titlu de ajutor de stat în sumă de ... lei, nu au fost acordate pentru o destinație expresă și au fost utilizate pentru efectuarea de cheltuieli-achiziții de bunuri și servicii necesare creșterii animalelor [...].

Acest gen de plăți nerambursabile reprezintă sprijin acordat pentru susținerea producătorilor în vederea creșterii animalelor, fără a se nominaliza în mod expres o destinație anume, astfel încât ele nu pot fi circumscrise prevederilor art.42, lit.r din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece costurile efectuate nu pot fi identificate pentru anumite achiziții.

- suma de ... lei reprezintă estimarea veniturilor rezultate din comercializarea produsului lactat rezultat din prelucrarea laptelui (brânză) [...] ovine [...]

- suma de ... lei reprezintă estimarea veniturilor rezultate din comercializarea produsului lactat rezultat din prelucrarea laptelui (brânză) [...] caprine [...].

Față de cele prezentate, în conformitate cu prevederile art.48 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 [...] și pct.3..... din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal urmare modificărilor aduse prin H.G. nr.1.....18/2008 și H.G. 1.....20/2009 [...], suma de lei reprezintă venit brut estimat în timpul controlului, aferent anului 2007 (anul în care au fost încasate). [...].

Din venitul brut constatat la control în sumă de lei s-a diminuat venitul stabilit în baza normelor anuale în sumă de ... lei (venit pentru care a fost emisă decizia de impunere anuală), rezultând un venit brut suplimentar în sumă de ... lei [...].

Urmare controlului efectuat pentru anul fiscal 2007 s-au stabilit cheltuieli deductibile în sumă de ... lei, cu ... lei mai mult față de cele declarate de contribuabil în sumă de 0 lei.

Diferența de ... lei (anexa nr.3), reprezintă cheltuieli cu hrana bovinelor, ovinelor și caprinelor (furaje), în perioada de stabulație (01.01.2007-15.04.2007 și 15.10.2007-31.12.2007), estimate de organele de inspecție fiscală.

Menționăm că estimarea cheltuielilor a fost făcută pe baza datelor furnizate de Primăria precum și de C.M.V. Dr. Y în legătură cu evoluția efectivului de animale (fătări, sacrificări, treceri în categoria superioară), a datelor și informațiilor constatate în actele întocmite la contribuabili cu activități similare în legătură cu numărul de zile furajate pe an, a consumului mediu pe cap de animal și a unui preț mediu/kg furaj în funcție de prețurile pieței, fără a fi identificate alte documente privind furajarea. [...].

[...] venitul net estimat în sumă de ... lei a fost diminuat cu venitul net stabilit în baza normei de venit de ... lei, rezultând un venit net suplimentar impozabil de ... lei. [...].

Pentru venitul net stabilit suplimentar în sumă de ... lei a fost calculat un impozit de plată de ... lei.

Pentru diferența suplimentară în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare, s-au stabilit accesorii în sumă de lei.

ANUL 2008 [...]

Suma de ... lei (anexele nr.1 și nr.4), reprezintă veniturile estimate de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.....7 din O.G. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată [...].

Suma de ... lei provine din:

- suma de ... lei reprezintă estimarea veniturilor rezultate din comercializarea produsului lactat rezultat din prelucrarea laptelui (brânză) [...] bovine [...]

- suma de ... lei reprezintă venit brut estimat, aferent comercializării mieilor în viu [...]

- suma de ... lei reprezintă subvenții acordate pentru 18 capete bovine, 193 capete ovine și 90 capete caprine, subvenții utilizate pentru interesul activității autorizate [...]

- suma de ... lei (... lei total venituri estimate - ... lei contravaloarea produselor date în arendă, conform tabelului nominal cu arendatorii nr..../15.07.2008 pentru suprafața de ... ha), reprezintă estimarea veniturilor rezultate din comercializarea produsului lactat rezultat din prelucrarea laptelui (brânză) [...] ovine [...]. Precizăm că în anul 2008 contribuabilul a încheiat contracte de arendă pentru o suprafață de ... ha - fâneață, pentru care, conform notei explicative din 11.10.2011 domnul X arată că "...pentru un hectar de teren am dat kg de brânză" [...].

- suma de ... lei reprezintă estimarea veniturilor rezultate din comercializarea produsului lactat rezultat din prelucrarea laptelui (brânză) [...] caprine [...].

Urmare controlului efectuat, pentru anul fiscal 2008 s-au stabilit cheltuieli deductibile în sumă de ... lei, cu ... lei mai mult față de cele declarate de contribuabil în sumă de 0 lei.

Diferența de ... lei reprezintă cheltuieli cu hrana bovinelor, ovinelor și caprinelor (furaje), în perioada de stabulație [...].

[...] venitul net estimat în sumă de ... lei a fost diminuat cu venitul net stabilit în baza normei de venit de ... lei, rezultând un venit net suplimentar impozabil de ... lei. [...].

Pentru venitul net stabilit suplimentar în sumă de ... lei a fost calculat un impozit de plată de ... lei.

Pentru diferența suplimentară în sumă de ... lei, s-au stabilit accesorii în sumă de ... lei. [...].

ANUL 2009 [...]

Față de venitul determinat pe baza normei de venit de ... lei, la control s-a stabilit un venit brut în sumă de ... lei, cu ... lei mai mult față de norma de venit. [...].

Suma de ... lei provine din:

- suma de ... lei reprezintă estimarea veniturilor rezultate din comercializarea produsului lactat rezultat din prelucrarea laptelui (brânză) [...] bovine [...]

- suma de ... lei reprezintă subvenții acordate pentru capete bovine și ... ha teren fâneață din totalul suprafeței de ... ha, subvenții utilizate pentru interesul activității autorizate [...].

Urmare controlului efectuat, pentru anul fiscal 2009 s-au stabilit cheltuieli deductibile în sumă de ... lei, cu ... lei mai mult față de cele declarate de contribuabil în sumă de 0 lei.

Diferența de ... lei reprezintă cheltuieli cu hrana bovinelor (furaje), în perioada de stabulație [...].

[...] venitul net estimat în sumă de ... lei a fost diminuat cu venitul net stabilit în baza normei de venit de ... lei, rezultând un venit net suplimentar impozabil de ... lei. [...].

Pentru venitul net stabilit suplimentar în sumă de ... lei a fost calculat un impozit de plată de ... lei.

Pentru diferența suplimentară în sumă de ... lei, s-au stabilit accesorii în sumă de ... lei. [...].

ANUL 2010 [...]

Suma de ... lei (anexele nr.1 și nr.7), reprezintă veniturile estimate de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.....7 din O.G. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată [...].

Suma de ... lei provine din:

- suma de ... lei reprezintă estimarea veniturilor rezultate din comercializarea produsului lactat rezultat din prelucrarea laptelui (brânză) [...] bovine [...]

- suma de ... lei reprezintă venit brut estimat, aferent comercializării tăurașilor în viu [...]

- suma de ... lei reprezintă subvenție agricolă încasată și utilizată în activitatea desfășurată, [...]

- suma de ... lei (... lei total venituri estimate - ... lei contravaloarea produselor date în arendă, conform tabelului nominal cu arendatorii nr..../15.07.2008 pentru suprafața de ... ha), reprezintă estimarea veniturilor rezultate din comercializarea produsului lactat rezultat din prelucrarea laptelui (brânză) [...] ovine [...]. Precizăm că în anul 2010 contribuabilul a încheiat contracte de arendă pentru o suprafață de ... ha - fâneață, pentru care, conform notei explicative din 11.10.2011 domnul X arată că "...pentru un hectar de teren am dat 4 kg de brânză"

- suma de lei reprezintă estimarea veniturilor rezultate din comercializarea produsului lactat rezultat din prelucrarea laptelui (brânză) [...] caprine [...].

Urmare controlului efectuat, pentru anul fiscal 2010 s-au stabilit cheltuieli deductibile în sumă de lei, cu lei mai mult față de cele declarate de contribuabil în sumă de 0 lei.

Diferența de lei reprezintă cheltuieli cu hrana bovinelor, ovinelor și caprinelor (furaje), în perioada de stabulație [...].

[...] venitul net estimat în sumă de lei a fost diminuat cu venitul net stabilit în baza normei de venit de lei, rezultând un venit net suplimentar impozabil de lei. [...].

Pentru venitul net stabilit suplimentar în sumă de lei a fost calculat un impozit de plată de lei.

Pentru diferența suplimentară în sumă de lei au fost calculate accesorii în sumă de lei. [...]."

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

* Prin **Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 24.02.2012** de organele fiscale aparținând D.G.F.P. B - Activitatea de Inspecție Fiscală a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe venit datorat bugetului general consolidat de către dl. X din localitatea A, jud. B, ca urmare a activității desfășurate în cadrul P.F.A. X.

Verificarea a cuprins perioada 01 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2010.

P.F.A. X este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr. F29/2199/2005, deține codul de înregistrare fiscală nr. 20408943 și până la data de 23 martie 2009 a avut ca principal obiect de activitate declarat "Creșterea ovinelor" - cod CAEN 0122, conform Certificatului de înregistrare seria B nr..... Începând cu data de 24 martie 2009, conform Certificatului de înregistrare seria B nr., principalul obiect de activitate declarat este "Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase" - cod CAEN 0111.

În perioada 01 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2010 P.F.A. X a realizat venituri din creșterea animalelor și din comercializarea brânzei și a plătit impozit pe venit aferent venitului net determinat pe baza normelor de venit, conform art.49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La inspecția fiscală au fost stabilite obligații suplimentare de plată în sumă totală de **lei**, din care **lei** impozit pe venit și **lei** dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit (..... lei + lei), contestate integral de către dl. X.

Diferența de impozit pe venit este rezultatul reîncadrării la inspecția fiscală a veniturilor din activități independente impozitate pe baza normelor de venit conform art.49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la impunerea în sistem real conform prevederilor art. 48 și art.11 alin.(1) din această lege.

În baza prevederilor art.....7 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, la inspecția fiscală au fost estimate veniturile și cheltuielile aferente activității desfășurate de contribuabil în perioada anilor 2007 - 2010.

Estimarea veniturilor s-a realizat pe baza datelor furnizate de Primăria și C.M.V. Y, a notelor explicative date de dl. X organelor de inspecție fiscală în legătură cu evoluția efectivului de animale (fătări, sacrificări, treceri în categoria superioară), a veniturilor obținute din comercializarea produselor (brânză) și a animalelor (tăurași, miei și iezi în viu) având în vedere categoriile de animale (bovine, ovine, caprine) și prețul mediu/kg în funcție de evoluția pieței, întrucât contribuabilul nu a prezentat documente privind producția realizată.

Estimarea cheltuielilor s-a realizat pe baza datelor furnizate de Primăria și C.M.V. Y, a notelor explicative date de dl. X organelor de inspecție fiscală în legătură cu evoluția efectivului de animale (fătări, sacrificări, treceri în categoria superioară), a datelor și informațiilor constatate în actele întocmite de contribuabili cu activități similare în legătură cu numărul de zile furajate pe an, a consumului mediu pe cap de animal și a unui preț mediu/kg furaj în funcție de prețurile pieței, întrucât contribuabilul nu a prezentat documente privind cheltuielile efectuate cu întreținerea animalelor.

1. Referitor la impozitarea veniturilor realizate de contribuabil în sistem real, precizăm următoarele:

* Organele de inspecție fiscală au constatat că de la înființare (19.12.2005) și până la data de 23.0...9, conform Certificatului de înregistrare seria B nr...../23.0...7 eliberat de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul B, P.F.A. X are declarat ca obiect de activitate "Creșterea ovinelor" - cod CAEN 0122 și a desfășurat efectiv activitate de creștere bovine, ovine și caprine.

Începând cu data de 24.0...9, activitatea independentă declarată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul B ca fiind desfășurată de P.F.A. X, conform Certificatului de înregistrare seria B nr...../23.0...9, a fost "Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase" - cod CAEN 0111, însă activitatea efectiv desfășurată a fost de creștere bovine, ovine și caprine.

Conform dosarului fiscal al contribuabilului aflat la A.F.P.O. G, organul fiscal teritorial a impus eronat activitatea desfășurată de P.F.A. X la norma de venit pentru anii 2007, 2008, 2009 și 2010 conform prevederilor art.49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, încadrând activitatea contribuabilului la "Pază și îngrijirea animalelor, inclusiv în stâni/cirezi" - poziția 85 din Normele de venit emis de D.G.F.P. B pentru perioada 2007 - 2009, iar pentru anul 2010 încadrând activitatea contribuabilului la "Activități auxiliare pentru producția vegetală".

Întrucât activitatea autorizată și efectiv desfășurată de contribuabil, respectiv creșterea animalelor, nu se regăsește în cadrul Normelor de venit emise de D.G.F.P. B, conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat activitatea independentă desfășurată de P.F.A. X, de la impunerea pe baza normelor de venit (art.49 din Codul fiscal), la impunerea în sistem real (art.48 din Codul fiscal), recalculând obligațiile contribuabilului privind impozitul pe venit datorat bugetului general consolidat.

* Contribuabilul susține că a respectat prevederile art.49 alin.(1) din Codul fiscal, declarând în perioada supusă inspecției fiscale veniturile impuse pe baza normelor de venit, conform declarațiilor de impunere anuală.

*** Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unei impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Art. 48. - (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.

Art. 49. - [...]

(2) Ministerul Finanțelor Publice elaborează normele care conțin nomenclatorul activităților pentru care venitul net se stabilește pe bază de norme de venit [...]. (forma valabilă în 2007, 2008 și 2009).

(2) Direcțiile generale ale finanțelor publice teritoriale au următoarele obligații:

- stabilirea nomenclatorului, conform Clasificării activităților din economia națională - CAEN, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr.....5...../1997, cu modificările ulterioare, pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit;

- stabilirea nivelului normelor de venit; [...]. (forma valabilă în anul 2010)."

- Ordinul Institutului Național de Statistică nr.01/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN (în vigoare în anul 2007):

"O dată adoptată, prin act normativ, CAEN devine obligatorie pentru toți agenții economici și organismele dependente de administrație. Această clasificare va fi utilizată în textele oficiale, decizii, documente, lucrări și studii și în sistemele informatice ale administrațiilor și instituțiilor publice ca și în lucrări efectuate de întreprinderi particulare la cererea administrației. [...]."

Aceleași prevederi sunt cuprinse și în Ordinul Institutului Național de Statistică nr.337/2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, valabil în perioada 2008 - 2010.

*** Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au impus activitatea desfășurată de P.F.A. X în sistem real și nu pe baza normelor de venit, întrucât:**

Conform prevederilor art.49 alin.(2) din Codul fiscal, Ministerul Finanțelor Publice, respectiv Direcțiile generale ale finanțelor publice județene elaborează anual normele de venit cuprinzând nomenclatorul activităților pentru care venitul net se stabilește pe baza normelor de venit, nomenclator care este în concordanță cu clasificarea activităților din economia națională - CAEN stabilită prin Ordin al Institutului Național de Statistică.

Din analiza Normelor de venit emise de D.G.F.P. B pentru anii 2007, 2008, 2009 și 2010, rezultă faptul că activitatea declarată de P.F.A. X la O.R.C. B, respectiv "Creșterea ovinelor" - cod CAEN **0122** - până la data de 23.0...9 și "Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase" - cod CAEN 0111 - începând cu data de 24.0...9, precum și activitatea efectiv desfășurată de contribuabil în perioada 2007 - 2010, respectiv creșterea bovinelor, ovinelor și caprinelor, nu se regăsesc în nomenclatorul normelor de venit elaborate de D.G.F.P. B, astfel că aceste activități nu pot fi impuse pe baza normelor de venit, conform prevederilor art.49 din Codul fiscal și pct.42 din Normele metodologice.

Activitatea de "Pază și îngrijirea animalelor, inclusiv în stâni sau cirezi" - poziția 85 din Normele de venit elaborate de D.G.F.P. B, activitate pentru care a fost impus contribuabilul pe baza normelor de venit, este diferită de activitatea de creștere a animalelor desfășurată de contribuabil, așa cum rezultă și din clasificarea CAEN. Astfel, grupa 012 "Creșterea animalelor" exclude activități precum îngrijirea și întreținerea animalelor, aceste activități fiind cuprinse în grupa 014 "Activități de servicii anexe agriculturii".

În concluzie, pentru activitatea de creștere a animalelor desfășurată de contribuabil în perioada 2007 - 2010, venitul net se determină în sistem real, respectiv pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, conform prevederilor art.48 din Codul fiscal, întrucât această activitate nu se regăsește în activitățile cuprinse în nomenclatorul normelor de venit.

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că susținerea din contestație conform căreia veniturile din activitatea desfășurată de contribuabil se impun pe baza normelor de venit și nu în sistem real, nu are susținere legală, drept pentru care, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

2. Referitor la proprietatea animalelor asupra cărora au fost stabilite veniturile impozabile, precizăm următoarele:

* Organele de inspecție fiscală au constatat că P.F.A. X nu a condus evidența contabilă în partidă simplă, întrucât impunerea veniturilor s-a realizat pe baza normelor de venit și nu în sistem real. De asemenea, la începerea activității P.F.A. X, nu a înregistrat în patrimoniu efectivul de animale cu care a realizat venituri, considerând că acestea nu aparțin activității autorizate.

În vederea verificării activității desfășurate de P.F.A. X în perioada 2007 - 2010, organele de inspecție fiscală au solicitat Primăriei Comunei, Cabinetului medical veterinar de pe raza comunei și Agenției de Plăți și Intervenție Pentru Agricultură (APIA) - Centrul Județean B, date privind efectivul de animale înregistrat pe numele P.F.A. X.

- Cu adresa înregistrată la A.I.F. B sub nr.883...../23.11.2011, Primăria Comunei a comunicat următoarele:

" - P.F.A. X nu figurează în evidențele agricole ale comunei în perioada 200..... - 2010.

- X nu are rol agricol în nume propriu, ci figurează ca membru în gospodăria tatălui său

- figurează în evidențele registrului agricol [...] 2007-2010, vol.1 tip I sat A, poziția 45 cu următorul efectiv de animale:

În anul 2007 - ... bovine, ... ovine,0 caprine [...]

În anul 2008 - .. bovine, ovine, ... caprine [...]

În anul 2009 - ... bovine, ... ovine, ... caprine [...]

În anul 2010 - ... bovine, ... ovine, caprine [...]."

- Cu adresa înregistrată la A.I.F. B sub nr...../2.....10.2011, Cabinetul Medical Veterinar Dr. Y din a comunicat următoarele:

"[...] vă transmit alăturat situația efectivului de animale înregistrate în Baza Națională de Date pentru persoana fizică X CNP..... Menționez că PFA X nu figurează în Registrul Național al Exploatațiilor."

Astfel, conform Bazei Naționale de Date, dl. X figurează înregistrat cu următorul efectiv de animale:

- în anul 2007 - capete bovine, .. capete ovine, ... capete caprine

- în anul 2008 - ... capete bovine, .. capete ovine, .. capete caprine

- în anul 2009 - ... capete bovine, .. capete ovine, ... capete caprine

- în anul 2010 - capete bovine, capete ovine, ... capete caprine.

- Cu adresa înregistrată la A.I.F. B sub nr...../01.09.2011, Agencia de Plăți și Intervenție Pentru Agricultură (APIA) - Centrul Județean B a comunicat faptul că P.F.A. X a beneficiat de subvenții pentru speciile bovine, ovine și caprine, astfel:

- în anul 2007 - pentru ... capete bovine, ... capete ovine, ... capete caprine

- în anul 2008 - pentru ... capete bovine, .. capete ovine, .. capete caprine

- în anul 2009 - pentru ... capete bovine, ... capete ovine, .. capete caprine

- în anul 2010 - pentru .. capete ovine, ... capete caprine.

Având în vedere datele de mai sus, precum și faptul că dl. X a prezentat certificat de producător individual doar pentru anul fiscal 2009, organele de inspecție fiscală au considerat că efectivul de animale înregistrat la cele trei instituții prezentate mai sus a fost utilizat de P.F.A. X pentru activitatea impozabilă autorizată, la inspecția fiscală fiind stabilite diferențe de impozit pe venit.

* Dl. X susține că animalele luate în calcul pentru stabilirea veniturilor impozabile aparțin tatălui, dl., așa cum reiese și din adresa Primăriei Comunei, iar acesta deține certificatul

de producător nr...../14.04.2009 eliberat de Primăria, în care X figurează ca membru în gospodărie.

Animalele au fost declarate la A.P.I.A. pe numele X în baza înțelegerii acestuia cu tatăl său, pentru a beneficia de subvențiile acordate.

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au luat în calcul la stabilirea veniturilor din activitatea independentă desfășurată de P.F.A. X efectivul de animale declarat la instituțiile mai sus menționate, întrucât:

Conform "*Actului încheiat între părți*", prezentat la control și anexat dosarului contestației, dl. declară că predă fiului său, X, animalele din gospodărie "*[...] pentru a face actele de subvenție la A.P.I.A. deoarece eu sunt în vârstă și nu mă pot deplasa*", iar dl. X declară "*[...] le am în folosință și am grijă de ele.*"

De asemenea, prin Nota explicativă dată de dl. X, anexată dosarului contestației, acesta declară că "*[...] am preluat animalele de la tatăl meu pe care le am în folosință să am grijă de ele și a face actele de subvenție la APIA pe numele meu, deoarece tatăl este în vârstă și nu poate a se deplasa. [...].*"

Astfel, conform celor de mai sus, chiar dacă animalele au fost declarate la Primăria Comunei pe numele d-lui (tatăl), totuși dreptul de folosință asupra acestora aparține d-lui X (fiul), conform actului încheiat între părți și notei explicative date de contestator.

În plus, conform celor comunicate de Cabinetul Medical Veterinar Dr. Y prin adresa nr...../2.....10.2011, în perioada 2007 - 2010 în Baza de Date Națională figurează înregistrat dl. X cu un efectiv de animale (bovine, ovine și caprine) mult mai mare decât cel declarat de tatăl său la Primăria Comunei pentru aceeași perioadă.

De asemenea, conform adresei nr...../01.09.2011 emisă de Agenția de Plăți și Intervenție Pentru Agricultură (APIA) - Centrul Județean B, în perioada 2007 - 2010 dl. X a beneficiat de subvenții pentru speciile bovine, ovine și caprine pentru un număr de capete mai mare decât cel declarat de tatăl său la Primăria Comunei pentru aceeași perioadă.

Rezultă astfel că întreg efectivul de animale înregistrat în Baza Națională de Date pe numele X a fost folosit de contribuabil pentru realizarea activității independente autorizate.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că susținerea din contestație conform căreia proprietatea animalelor asupra cărora au fost stabilite veniturile impozabile aparține altei persoane, nu a fost dovedită, drept pentru care, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

3. Referitor la stabilirea diferenței de impozit pe venit în sumă de lei și la accesoriile aferente în sumă de lei, precizăm următoarele:

* Așa cum am prezentat la pct.1) din prezenta decizie, având în vedere natura activității desfășurate de P.F.A. X și conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea impozitării veniturilor realizate de contribuabil în perioada 2007 - 2010 în baza prevederilor art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv stabilirea venitului net pe baza contabilității în partidă simplă (sistem real).

Deoarece contribuabilul nu a condus evidența contabilă, la inspecția fiscală s-a procedat la estimarea veniturilor și a cheltuielilor aferente activității desfășurate în perioada 2007 - 2010 de P.F.A. X, în conformitate cu prevederile art.7 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, respectiv: "*Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei impozabile, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.*"

La estimarea veniturilor din comercializarea produselor de origine animală (brânză) și a animalelor vii (tăurași, miei și iezi) au fost avute în vedere notele explicative date de contribuabil organelor de inspecție fiscală cu privire la evoluția efectivului de animale, datele furnizate de Primăria, de Cabinetul Medical Veterinar Y și de A.P.I.A. - Centrul Județean B, categoriile de animale (bovine, ovine, caprine) și prețul mediu/kg în funcție de evoluția pieței.

Veniturile estimate în sumă totală de lei au cuprins:

- venituri rezultate din prelucrarea laptelui de vacă, de oaie și de capră, respectiv din comercializarea brânzei, în sumă de lei;
- venituri rezultate din comercializarea vițelilor, tăurașilor, mieilor în viu în sumă de ... lei.

În Notele explicative date de dl. X, se menționează că a fost obținut produsul de origine animală - brânza, ca și faptul că au fost vândute animale în viu.

De asemenea, au fost acordate de către A.P.I.A. subvenții în fiecare an al perioadei verificate în sumă de lei.

Totalul veniturilor brute stabilite la control a fost de lei (.... lei + ... lei + lei).

Estimarea cheltuielilor s-a realizat de asemenea pe baza datelor furnizate de Primăria și C.M.V. Y, a datelor și informațiilor constatate în actele întocmite de contribuabili cu activități similare în legătură cu numărul de zile furajate pe an, a consumului mediu pe cap de animal și a unui preț mediu/kg furaj în funcție de prețurile pieței.

Cheltuielile deductibile au reprezentat hrana animalelor (furaje) în perioada de stabulație (01 ianuarie - 15 aprilie și 15 octombrie - 31 decembrie).

Pe ani fiscali au rezultat următoarele:

- pentru anul 2007 s-a stabilit un venit net suplimentar în sumă de ... lei (..... lei venit brut estimat - ... lei venit stabilit în baza normelor de venit - ... lei cheltuieli estimate) și un impozit pe venit datorat în sumă de ... lei (... lei x 1.....%), aferent căruia s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (.... lei + lei).

- pentru anul 2008 s-a stabilit un venit net suplimentar în sumă de ... lei (... lei venit brut estimat - ... lei venit stabilit în baza normelor de venit - ... lei cheltuieli estimate) și un impozit pe venit datorat în sumă de ... lei (... lei x 1.....%), aferent căruia s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (9.....0 lei + 4..... lei).

- pentru anul 2009 s-a stabilit un venit net suplimentar în sumă de ... lei (... lei venit brut estimat - ... lei venit stabilit în baza normelor de venit - ... lei cheltuieli estimate) și un impozit pe venit datorat în sumă de ... lei (... lei x 1.....%), aferent căruia s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (.... lei + lei).

- pentru anul 2010 s-a stabilit un venit net suplimentar în sumă de lei (... lei venit brut estimat - lei venit stabilit în baza normelor de venit - lei cheltuieli estimate) și un impozit pe venit datorat în sumă de lei (.... lei x 1.....%), aferent căruia s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (.... lei + lei).

Pe total perioadă verificată a rezultat un venit net impozabil în sumă de lei (.... lei venit brut - lei cheltuieli deductibile - lei venit stabilit prin deciziile de impunere anuale pe baza normelor de venit) și o diferență de impozit pe venit de plată în sumă de lei (1.....%), căreia îi corespund dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei (..... lei + lei).

* Dl. X susține că nu datorează obligațiile de plată stabilite la inspecția fiscală, întrucât organele de inspecție fiscală au încadrat în mod eronat ca fiind impozabile veniturile obținute din comercializarea brânzei, a vițelilor în viu, a mieilor în viu și a tăurașilor în viu. În fapt, activitățile specificate în certificatele de înmatriculare a persoanei fizice autorizate, respectiv "*Creșterea ovinelor*" și "*Cultura cerealelor*" sunt încadrate ca activități ale căror venituri sunt neimpozabile, potrivit prevederilor art.42 lit.k) din Legea nr.571/2003 și pct.9 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Se face precizarea că în perioada 23.0...9 - 31.12.2010 au fost realizate venituri din valorificarea fânului recoltat de pe terenul luat în arendă, produs care nu se încadrează în categoria celor supuse impozitării.

De asemenea, se susține că veniturile obținute din subvenții acordate de A.P.I.A. pentru animale și terenurile deținute în arendă, sunt neimpozabile conform prevederilor art.42 lit.a) din Legea nr.571/2003 și pct.4¹ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004.

*** Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

O.U.G. nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

"Art. 1. - (1) Prezenta ordonanță de urgență reglementează accesul la activitatea economică, procedura de înregistrare în registrul comerțului și de autorizare a funcționării și regimul juridic al persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități economice, precum și al întreprinderilor individuale și familiale.

Art.2. - În sensul prezentei ordonanțe de urgență, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) activitate economică - activitatea agricolă, industrială, comercială, desfășurată pentru obținerea unor bunuri sau servicii a căror valoare poate fi exprimată în bani și care sunt destinate vânzării ori schimbului pe piețele organizate sau unor beneficiari determinați ori determinabili, în scopul obținerii unui profit;[...]

i) persoană fizică autorizată - persoana fizică autorizată să desfășoare orice formă de activitate economică permisă de lege, folosind în principal forța sa de muncă; [...].

Art. 19. - (1) PFA își desfășoară activitatea folosind în principal forța de muncă și aptitudinile sale profesionale. [...]."

Aceleași prevederi au fost cuprinse și în Legea nr. 300/2004 privind autorizarea persoanelor fizice și a asociațiilor familiale care desfășoară activități economice în mod independent, în vigoare până la data de 25 aprilie 2008.

Față de aceste prevederi legale, rezultă că pentru a desfășura o activitate economică, orice persoană fizică trebuie să fie autorizată.

Activitatea economică reprezintă orice activitate agricolă, industrială, comercială, desfășurată pentru obținerea unor bunuri sau servicii a căror valoare poate fi exprimată în bani și care sunt destinate vânzării, în scopul obținerii unui profit.

Astfel, activitatea de creștere a animalelor desfășurată de X se circumscrie acestor prevederi legale, fiind o activitate desfășurată pentru obținerea unor bunuri destinate vânzării, în scopul obținerii unui profit, fiind așadar o activitate economică.

În vederea desfășurării activității economice de creștere a animalelor, dl. X s-a autorizat ca persoană fizică autorizată în conformitate cu prevederile legale mai sus citate, fiind înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr...../.....12.2005.

În aceste condiții, veniturile și cheltuielile aferente activității autorizate aparțin persoanei fizice autorizate X și nu persoanei fizice X, o persoană fizică neputând desfășura legal activități economice fără a deține autorizație în acest sens.

Conform titlului III "*Impozitul pe venit*" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru toate veniturile obținute de persoane fizice din activități economice se datorează bugetului de stat impozit pe venit.

*** Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art.39. **Contribuabili** - Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt nimate în continuare contribuabili:*

a) persoanele fizice rezidente; [...].

*Art.40. **Sfera de cuprindere a impozitului** - (1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:*

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României; [...].

*Art.41. **Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit** - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:*

a) venituri din activități independente, definite conform art.....; [...]

f) venituri din activități agricole, definite conform art.71; [...].

Art.42. Venituri neimpozabile - În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile:

a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin pe 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. [...]

k) veniturile din agricultură și silvicultură, cu excepția celor prevăzute la art.71. [...].

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

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

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 [...].

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

(9) În Registrul-inventar se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității."

- **Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

- veniturile provenite din: creșterea animalelor și păsărilor, apicultură și sericicultură [...].

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

19. Exercițarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ [...].

21. Sunt considerate venituri comerciale veniturile realizate din fapte de comerț de către persoane fizice sau asocieri fără personalitate juridică, din prestări de servicii, altele decât cele realizate din profesii libere, precum și cele obținute din practicarea unei meserii.

Principalele activități care constituie fapte de comerț sunt:

- activități de producție; [...].

21¹ Sunt venituri comerciale, veniturile obținute din activități desfășurate în cadrul fermei familiale cu caracter comercial, altele decât cele care se încadrează în venituri neimpozabile potrivit prevederilor art.42 lit.k), precum și cele care sunt impozitate potrivit prevederilor cap.7 - Venituri din activități agricole.

3..... În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, [...] și orice alte venituri obținute din exercițarea activității, [...].

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

* Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă următoarele:

a) Referitor la veniturile obținute de contribuabil din creșterea animalelor:

Aceste venituri în sumă totală de ... lei aferente perioadei 2007 - 2010 (... lei în anul 2007 + ... lei în anul 2008 + ... lei în anul 2010) rezultate din vânzarea animalelor vii (viței, tăurași, miei) reprezintă venituri neimpozabile, conform prevederilor art.42 lit. k) din Codul fiscal, respectiv: "Art.42. - În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri **nu sunt impozabile**: [...] k) veniturile din agricultură și silvicultură, cu excepția celor prevăzute la art.71. [...]." și pct.9 din Normele de

aplicare a Codului fiscal, respectiv: "9. În categoria veniturilor din agricultură și silvicultură considerate neimpozabile se cuprind: [...] - **veniturile provenite din: creșterea animalelor și păsărilor, apicultură și sericicultură** [...]."

În acest sens s-au pronunțat și reprezentanții Direcției Generale Legislație Cod Fiscal din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr. .../13.03.2012, din care cităm: "*Prin urmare, veniturile realizate din creșterea și valorificarea, în stare naturală, a animalelor și a produselor de origine animală sunt neimpozabile* [...]."

Drept urmare, pentru venitul realizat de PFA X din vânzarea în viu a animalelor în sumă totală de ... lei, aceasta nu datorează bugetului de stat impozitul pe venit în sumă de lei (1.....%) și nici accesoriile aferente, astfel că **se va admite contestația pentru acest capăt de cerere.**

b) Referitor la veniturile realizate din subvenții:

Aceste venituri în sumă totală de lei aferente perioadei 2007 - 2010 au fost realizate din încasarea subvențiilor acordate d-lui de către Agenția de Plăți și Intervenție Pentru Agricultură (APIA) - Centrul Județean B pentru sectorul zootehnic (creșterea animalelor), așa cum rezultă din adresa emisă de această instituție către A.I.F. B, unde a fost înregistrată sub nr...../01.09.2011.

În acest sens au fost emise de către A.P.I.A. - Centrul Județean B decizii de acordare a plăților naționale directe complementare pentru sectorul zootehnic, cuprinzând numărul de animale și suma aprobată la plată.

Aceste venituri denumite în raportul de inspecție fiscală atât "*subvenții*" cât și "*sume primite, cu titlu de ajutor de stat*", au fost considerate impozabile de către organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.48 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal și pct.3..... din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, din care cităm:

- "48. (2) Venitul brut cuprinde:

a) *sumele încasate* [...] *din desfășurarea activității.*"

- "3..... În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, [...] și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, [...]."

În fapt, sumele încasate de dl. X în perioada 2007 - 2010 prin decizii emise de A.P.I.A. - Centrul Județean B sunt forme de sprijin cu destinație specială acordate din bugetul de stat, care reprezintă venituri neimpozabile, așa cum prevede art.42 lit.a) din Codul fiscal, forma valabilă din perioada verificată: "Art.42. 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, precum și cele de aceeași natură primite de la alte persoane, cu excepția indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă. [...]."

Conform deciziilor A.P.I.A. depuse în copie la dosarul cauzei, plățile naționale directe complementare pentru sectorul zootehnic au fost acordate în baza Legii nr.139/2007 privind aprobarea O.U.G. nr.125/200..... 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. 3...../1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, ordonanță care prevede la art.9 următoarele:

"Art. 9. - (1) Plățile naționale directe complementare (PNDC) în sectorul zootehnic se acordă în limita resurselor financiare alocate anual prin legea bugetului de stat, pentru speciile de animale prevăzute în legislația în vigoare.

(2) Sursa de finanțare a plăților naționale directe complementare în sectorul zootehnic se asigură din bugetul de stat, prin bugetul Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, în limita prevederilor bugetare aprobate.

(3) Se acordă plăți naționale directe complementare în sectorul zootehnic producătorilor agricoli, persoane fizice sau juridice, care dețin, cresc și exploatează animale de producție, identificate și înregistrate în sistemul național."

Pentru clarificarea textului de lege susmenționat (art.42 lit.a) din Codul fiscal) legiuitorul a introdus în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prin H.G. nr.50/2012, pct.4¹, din care cităm:

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

- sprijinul acordat producătorilor agricoli sub forma schemelor de plăți directe și plăți naționale directe complementare potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr.125/200..... 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. 3...../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 actele normative date în aplicarea acesteia [...]."

Din aceste prevederi rezultă clar că suma de lei reprezintă forme de sprijin cu destinație specială încasată de către dl. X de la bugetul de stat pentru creșterea și exploatarea animalelor, că acesta are calitatea de producător agricol întrucât deține, crește și exploatează animalele de producție identificate și înregistrate în sistemul național, conform O.U.G. nr.125/200....., drept pentru, această sumă reprezintă venituri neimpozabile din punct de vedere fiscal, conform art.42 lit.a) din Codul fiscal, mai sus citat.

Menționăm că sumele încasate nu reprezintă "subvenții primite pentru achiziționarea de bunuri", care reprezintă de asemenea venituri neimpozabile conform art.42 lit.r) din Codul fiscal.

Drept urmare, pentru venitul realizat de PFA X din încasarea sumelor primite de la bugetul de stat în valoare totală de lei, aceasta nu datorează bugetului de stat impozitul pe venit în sumă de lei (1.....%) și nici accesoriile aferente, astfel că **se va admite contestația pentru acest capăt de cerere.**

Accesoriile aferente impozitului pe venit în sumă totală de lei pentru care se va admite contestația (.... lei + lei) sunt în sumă totală de lei (.... lei dobânzi + lei penalități), pentru care de asemenea se va admite contestația formulată, conform principiului de drept "accesoriul urmează soarta principalului".

c) Referitor la veniturile obținute de contribuabilul X din comercializarea brânzei:

Aceste venituri în sumă totală de lei aferente perioadei 2007 - 2010 realizate din comercializarea brânzei rezultată din prelucrarea laptelui obținut de la animalele aflate în proprietatea PFA X (bovine, ovine, caprine) reprezintă venituri din activități independente, respectiv venituri comerciale realizate din fapte de comerț, în speță din activitatea de producție, care se supun impozitului pe venit, așa cum prevăd art..... alin.(1) și (2) din Codul fiscal și pct.18, 21 și 21¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, mai sus citate.

Veniturile din comercializarea brânzei nu intră în categoria veniturilor neimpozabile stabilite la art.42 lit. k) din Codul fiscal, respectiv "veniturile din agricultură și silvicultură, cu excepția celor prevăzute la art.71." întrucât, referitor la aceste prevederi, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal menționează la pct.9 și 10 care sunt aceste categorii de venituri neimpozabile, astfel: venituri realizate din valorificarea în stare naturală a produselor de origine animală, cum sunt laptele, lâna, ouăle etc., ca și veniturile provenite din creșterea animalelor.

Produsul de origine animală - brânza, nu reprezintă produs obținut în stare naturală, ci se obține din prelucrarea laptelui, și deasemenea, veniturile obținute din comercializarea acestui produs nu reprezintă venituri din creșterea animalelor, în această categorie fiind incluse veniturile obținute din vânzarea în viu a animalelor.

Astfel, veniturile realizate de contribuabil din comercializarea brânzei nu se regăsesc în categoria celor neimpozabile prevăzute la art.42 lit.k) din Codul fiscal, ci se regăsesc în categoria veniturilor din activități independente, respectiv sunt venituri comerciale impozabile obținute din activitatea de producție prevăzute la art..... alin.(1) și (2) din Codul fiscal și la pct.21¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal: "21¹ Sunt venituri comerciale, veniturile obținute din activități desfășurate în cadrul fermei familiale cu caracter comercial, altele decât cele care se

încadrează în venituri neimpozabile potrivit prevederilor art.42 lit.k), precum și cele care sunt impozitate potrivit prevederilor cap.7 - Venituri din activități agricole."

Drept urmare, pentru venitul realizat de PFA X din comercializarea brânzei, aceasta datorează bugetului de stat impozitul pe venit în sumă de lei (..... lei impozit pe venit stabilit la inspecția fiscală - lei impozit pe venit admis la contestație conform pct.3a) și 3b) din decizie), precum și accesoriile aferente în sumă de lei (.... lei dobânzi + lei penalități), sume pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

Referitor la susținerea din contestație precum că au fost realizate venituri și din vânzarea fânului, produs care nu este supus impozitării, precizăm că organele de inspecție fiscală nu au stabilit venit impozabil și nici impozit pe venit din această activitate.

Recapitulând cele prezentate mai sus, **se va admite parțial contestația** pentru suma totală de lei (.... lei impozit pe venit + lei accesorii, din care lei dobânzi și lei penalități) și **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru suma totală de lei (.... lei impozit pe venit + lei accesorii, din care lei dobânzi + lei penalități).

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de dl. X din sat A, jud. B, în conformitate cu prevederile art. 21..... alin.(1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Admiterea parțială a contestației pentru suma totală de lei, din care:

- lei impozit pe venit;
- lei accesorii aferente (.... lei dobânzi + lei penalități)

și pe cale de consecință anularea parțială a Deciziei de impunere nr..... din 28.02.2012 pentru suma admisă.

2. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei, din care:

- lei impozit pe venit;
- lei accesorii aferente (.... lei dobânzi + lei penalități).

3. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul B în termen de luni de la data primirii.

DIRECTOR EXECUTIV,