

NR.404/II/2012

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .. a fost sesizat, de catre A.I.F.-Serviciul de inspectie fiscala persoane fizice prin adresa nr. ..., inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. ..., cu privire la contestatia formulata decu sediul in loc..., jud ..

Contestatia a fost formulata de .. cu privire la suma totala de .. lei impotriva Deciziei de impunere nr....., CNP .. prin care se stabileste in sarcina acesteia obligatii de plata in suma de . lei astfel:

- impozit venit anul .. lei
- accesorii aferente ...lei
- impozit venit anul .. lei

si a Deciziei de impunere nr... .., CNP .., prin care se stabileste in sarcina acestuia obligatii de plata in suma .. lei astfel:

- impozit venit anul .. lei,
- accesorii aferente - .. lei
- impozit venit anul ... lei

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii deciziilor de impunere ,respectiv ... potrivit semnaturii si amprentei stampilei petentei de pe adresa de inaintare aflata in copie la dosarul cauzei, si de data inregistrarii contestatiei la A.I.F..., respectiv ..., asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice ... prin Biroul de Solutionarea Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

I). .. domiciliati in localitatea .., județul .., asociati si reprezentanti ai ..." cu sediul in aceiasi localitate, identificata fiscal cu CIF .., in baza art. 205 din O.G. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, contesta in parte rezultatele inspectiei fiscale efectuate in perioada.., consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. ..

din data de .. emis de Activitatea de Inspecție Fiscala ...Petentii arata ca prin Decizile de impunere nr. ..., privind obligațiile suplimentare de plata au fost stabilite in sarcina celor doi asociati , diferențe de venit net in suma de ... lei si a impozitului aferent in suma de ... lei (pt.anul.. si diferența de venit in suma de .. lei cu impozit pe venit aferent in suma de .. lei (pt. Anul ..), împreuna cu accesoriile pe care le considera ca fiind emise nelegal si in totala contradicție cu prevederile legale in materie fiscala si drept urmare solicita anulara acestora si emiterea altor decizii, care sa reflecte în mod corect si legal veniturile si obligațiile entității verificate.

Petenta arata ca diferentele de plata din deciziile de impunere contestate au rezultat din luarea in calcul,ca venit impozabil, a contravalorii arendei acordate proprietarilor de teren, (conf.contractelor de arendare) precum si a sumelor primite de la A.P.I.A. cu titlul de sprijin financiar pe suprafata, acordat producătorilor agricoli.

Mai considera ca daca contravaloarea arendei acordate proprietarilor de teren a fost considerata venit impozabil in sarcina arendașului, in aceeași măsura,organul de control fiscal trebuia sa o considere si cheltuiala intrucat de aceasta valoare (in natura sau in bani) beneficiază proprietarii de teren care au obligația declarării venitului si a plății impozitului aferent arendei primite.

Prin luarea in calcul, ca venituri impozabile, a sumelor primite de la A.P.I.A. ca sprijin financiar contestatarul arata ca organul de control fiscal a incalcat in mod flagrant si nejustificat prevederile art. 42, lit. a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal si punctul 4.1 din normele metodologice de aplicare, la care legiuitorul exemplifica categoria de venituri neimpozabile in care se cuprind si formele de sprijin financiar acordat producătorilor agricoli de la bugetul de stat si din fonduri europene, incadrul unor sisteme de ajutor pentru agricultura, prevăzute de reglementările C.E. in cadrul politicii agricole comune si precizeaza ca nu exista nici o prevedere sau justificare legala care sa stabilească ca sumele primite de la A.P.I.A. sub forma de sprijin pentru producătorii agricoli, sunt venituri impozabile.

I.F. ... precizeaza ca potrivit art. 48, alin.2, lit. a), din Legea 571/2003 si punctul 36 din H.G. 44/2004 (modificata si completata prin HG50/2012) la care organul de control fiscal a facut trimitere, aceste prevederi fiind incalcate prin neinregistrarea in contabilitate a sumelor primite de la A.P.I.A. ,ca fiind venituri impozabile,articol ce tratează cu totul altceva,respectiv componenta venitului brut:

a) *sumele încasate si echivalentul in lei al veniturilor in natura, din desfășurarea activității;*

Petenta considera ca in nici un caz sprijinul financiar primit de la A.P.I.A. nu reprezintă sume realizate din desfășurarea activității si daca sumele primite de la A.P.I.A., reprezentând sprijin pentru producătorii agricoli ar fi fost considerate venituri impozabile, atunci considera ca statul roman ar fi procedat la impozitarea acestora prin metoda stopajului la sursa.

Petenta face mențiunea ca asociația a mai fost controlată fiscal, prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... ce a stat la baza deciziilor de impunere nr... și nr. .. din .., contestate tot pe aceeași cauză, respectiv luarea în calcul a sumelor primite de la A.P.I.A. ca venituri impozabile și care prin Sentința civilă nr. .. din data de ... instanța a admis în parte cererea formulată de I.F. ...", desființând deciziile de impunere și obligațiile de plată stabilite prin acestea.

Petenta arată că având în vedere că verificarea fiscală a fost efectuată cu încălcarea evidenței și în mod repetat a prevederilor legale în materie fiscală, iar măsurile stabilite prin actul de control și deciziile de impunere emise de organele de control fiscal, consideră că reprezintă un abuz, precizează că își rezervă dreptul legal de sesizare a instanțelor de judecată competente și formularea de plângeri penale pentru abuz în serviciu împotriva persoanelor care au efectuat inspecția fiscală și a celor care au luat act despre aceasta prin verificare și aprobare.

II.) Activitatea de inspecție fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală persoane fizice în referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... precizează că analizând raportul de inspecție fiscală nr. ... și deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite suplimentar de plată de către inspecția fiscală nr. ... întocmite de D.G.F.P. ... - formulează următorul punct de vedere :

Citatul din art. 42 din Lg.571/2003 actualizată prezentat de contribuabil în susținerea contestației a fost aprobat abia prin apariția Ordonanței nr. 30/2011 intrată în vigoare la data de 05.09.2011 nefiind aplicabilă în mod retroactiv pentru perioada suspusă inspecției fiscale când același articol menționat nu avea aceleași prevederi iar legiuitorul abia prin apariția hotărârii de Guvern nr. 50/2011 intrată în vigoare cu data de 31.01.2012 modifică și normele de aplicare a codului fiscal incluzând în cadrul veniturilor neimpozabile și sprijinul pe suprafața primii de la A.P.I.A.

A.I.F. face mențiunea că în cadrul veniturilor impozabile realizate din acordarea sprijinului pe suprafața de la A.P.I.A. au fost incluse doar veniturile încasate până la data modificărilor legislative precizate.

Referitor la contravaloarea arendei acordate proprietarilor de teren A.I.F. .. precizează că în mod eronat contribuabilul susține că aceasta nu a fost inclusă în cadrul cheltuielilor deoarece așa cum se observă și din anexa nr. .. care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală a fost considerată diferența de venit doar diferența de arenda acordată în natura care nu a fost înregistrată în contabilitate. Totodată se face mențiunea că în conformitate cu prevederile art. 205 și 207 din O.G. 92/2003 actualizată și republicată coroborate cu prevederile O.M.F. 2137/2011 în formularea contestației contribuabilul nu a invocat temeiul de drept în susținerea motivului invocat.

De asemenea se face precizarea ca pentru constatările din raportul de inspecție fiscală a fost făcută sesizare penală de către Garda Financiară.

Având în vedere cele prezentate A.I.F... considera ca organul de inspecție fiscală a procedat în mod corect și propune respingerea contestației privind fondul contestației.

III.) Luând în considerare constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul contestației precum și actele normative în vigoare în perioada invocată de contestatorem și organul de control se retin următoarele:

Perioada supusă verificării impozitului pe venit: ...

In fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală..., Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice au efectuat verificarea T.V.A.-ului și impozitului pe venit la I.F. ... pentru anii .. și .. în conformitate cu solicitarea Garzii Financiare Secția Ialomita formulată prin adresa nr. ...

În urma acestei inspecții în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..... ..., în sarcina careia au fost stabilite obligații fiscale în suma totală de lei reprezentând: impozit venit anul ..- ... lei, accesorii aferente -... lei, impozit venit anul ... -... lei și Deciziei de impunere nr. în sarcina caruia au fost stabilite debite în suma totală de .. lei reprezentând : impozit venit anul ..- .. lei, accesorii aferente -.. lei, impozit venit anul ... lei.

A) Referitor la suma de... lei impozit venit persoane fizice aferent unei baze impozabile de ... lei , suma ce provine din neevidențierea în contabilitate a veniturilor din arendare pentru anii .. și ... :

Inspectorii fiscali au stabilit faptul ca .. nu a înregistrat în contabilitatea proprie venitul aferent contractelor din arenda privind plata în natură a arendei pentru anul ... în suma de ...lei și impozitul pe venit aferent în suma de.. lei iar pentru anul .. venitul din arenda în suma de ...lei și implicit impozitul pe venit în suma de...lei.

I.F. ... considera ca în mod incorect în sarcina sa au fost stabilite aceste obligații fiindcă atata timp cât contravaloarea arendei acordate proprietarilor de teren a fost considerată venit impozabil,aceasta trebuia să fie considerată și o cheltuială cu aceeași valoare.

In drept , sunt aplicabile prevederile art. 67 pct.(1) pct.(2) lit. b) pct.(3) și (5) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările

si completarile ulterioare ce prevede :

Art. 67 Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

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

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

(...)

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(5) Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.

Referitor la aplicarea prevederilor art. 67 in Normele metodologice de aplicare ale Codului de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 la pct. 65.1 litera a) si pct. 65.2 precizeaza:

Art. 65

65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

(...)

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.

Astfel, potrivit precizarilor legale invocate, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata ca datele prezentate de contribuabil sunt

incorecte si nu pot stabili in mod corect baza de impunere, o pot estima, identificand acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.

Datorita faptului ca inspectorii fiscali au stabilit pentru anii ... si ... ca petenta nu a evidenciat in contabilitate venitul aferent din arendare conform contractelor intocmite, au procedat la estimarea valorii acestia astfel:

Pentru anul ... au stabilit ca petentul a avut in exploatare ,conform contractelor de arendare ,o suprafata de .. ha arenda stabilita prin aceste contracte fiind stabilita in natura la... kg grau/ha, iar pretul mediu de vanzare conform facturilor intocmite de contribuabil a fost de ... lei/kg.

Inspectorii fiscali au efectuat urmatorul calcul privind estimarea sumei aferente veniturii din arenda, pentru anului ... pentru suprafata de ... ha: **..ha* .. kg grau/ha * ... lei/kg =... lei**, suma la care au aplicat procentul de 16% afarent veniturii impozabil, stabilind astfel un **impozit pe venit in suma de... lei.**

Pentru anul .. inspectorii fiscali au stabilit ca petentul a avut in exploatare conform contractelor de arendare o suprafata de ... ha, arenda stabilita prin aceste contracte fiind in natura de .. kg grau/ha,iar pretul mediu de vanzare conform facturilor intocmite a fost de ... lei/kg.

Inspectorii fiscali au facut urmatorul calcul privind stabilirea veniturii privind arenda, aferenta suprafetei de .. ha conform contractelor intocmite: **.. ha *.. kg grau/ha * .. lei/kg = ... lei.**

Din constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca in anul .. contravaloarea chiriei din arenda este de ... lei din care petentul s-a inregistrat in Registrul de incasari si plati doar cu suma de ...lei din care ... lei pentru societati comerciale, si ... lei pentru persoane fizice.

Astfel, organele de inspectie fiscala au luat in calcul in anul ... atat veniturile neinregistrate din arenda in suma de ... lei cat si cheltuielile neinregistrate reprezentand valoarea chiriei arendeii in suma de .. lei rezultand astfel un venit impozabil in suma de ... lei si implicit un impozit pe venit in suma de... lei.

De asemenea acestei cauze ii sunt aplicabile si prevederile art. 2 si art. 3 din Legea arendarii nr. 16/1994 unde se dispune:

“Art.2-“Prin arendare se înțelege contractul încheiat între proprietar, uzufructuar sau alt deținător legal de bunuri agricole, denumit arendator, și arendaș, cu privire la exploatarea bunurilor agricole pe o durată determinată și la un preț stabilite de părți.

Art. 3. - (1) Arendarea se face prin contract scris, încheiat între arendator, pe de o parte, și arendaș, pe de alta parte. Părțile contractante pot fi persoane fizice sau juridice.”

Din contextul prevederilor legale invocate mai sus organul de solutionare a contestatiei retine ca arenda este o prestare de servicii care

consta in inchirierea unui teren agricol al carui proprietar este o persoana fizica sau o persoana juridica la un pret stabilit intre parti. Plata in natura a arendei este de fapt o modalitate de stingere a unei obligatii de plata rezultata din contractul de arendare incheiat intre parti.

Referitor la modul de calcul al venitului net anual din activitati independente Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, la art 48. alin. (1) precizeaza:

„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.”

Din contextul prevederilor legale de mai sus se retine ca venitul net se determina ca diferenta intre veniturile brute si cheltuielile deductibile efectuate in vederea realizarii veniturilor impozabile.

Astfel, in vederea inregistrarii veniturilor si cheltuielilor aferente operatiunilor din arendare se retine faptul ca are loc concomitent o prestare de servicii cat si o livrare de marfuri **,contribuabilul avand obligatia de a evidentiaza in contabilitatea in partida simpla, in mod separat, atat venitul din livrarea produselor in natura cat si cheltuiala cu arenda (chiria)**, operatiuni care practic fiind efectuate la aceeasi valoare, din punct de vedere fiscal, are loc o compensare a acestor sume ce nu influenteaza venitul net, ce este impozitat.

Din analiza dosarului contestatiei, respectiv Raportul de inspectie fiscala nr.... ce a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr.si, se retine ca pentru anul .. inspectorii fiscali au constatat ca petentul nu a evidenciat in contabilitatea in partida simpla suma de .. lei reprezentand venituri din livrarea produselor in natura acordate in schimbul chiriei, inasa nu au analizat daca acesta si-a evidenciat in contabilitatea proprie si cheltuielile cu chiria din arenda. Pentru anul .. organele de inspectie fiscala au analizat atat veniturile cat si cheltuielile neinregistrate de petent in evidenta contabila in partida simpla, rezultate din operatiunea de arendare, fiind astfel stabilit pentru anul .. un venit impozabil in suma de lei (venituri in suma de ... lei –cheltuieli in suma de ... lei =... lei).

Avand in vedere faptul ca prin Raportul de inspectie fiscala nr. ... inspectorii fiscali nu au analizat pentru anul ... atat veniturile cat si cheltuielile neinregistrate de petent in evidenta contabila in partida simpla rezultate din operatiunea de arendare, organul de solutionare a contestatiei a solicitat organelor de inspectie fiscala prin adresa nr..... sa intocmeasca un Proces-verbal de cercetare la fata locului care sa vizeze acest lucru.

In data de ... prin adresa de raspuns nr. ... inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. ... inspectorii fiscali transmit Procesul-Verbal de cercetare la fata locului nr. ... prin care se precizeaza ca din eroare ,la cheltuielile deductibile aferente anului..., **au fost omise cheltuielile deductibile cu contravaloarea arendei acordate in natura proprietarilor de teren in suma de .. lei.**

Totdata au procedat si la recalcularea impozitului pe venitul anual ..,rezultand un impozit anual de plata in suma totala de ...lei pentru atat din operatiuni de arendare cat si din sprijinul pe suprafata acordat de A.P.I.A., pentru care au fost calculate obligatii fiscale accesorii in suma delei.

Asadar, pentru anul ... impozitul pe venit rezultat din operatiunea de arendare este nul (venituri din arendare lei – cheltuieli din arendare ... lei), intreprinderea familiala nedatorand impozitul pe venit in suma de ... lei stabilit initial.

Avand in vedere prevederile legale invocate cat si considerentele aratate in prezenta decizie de solutionare, se retine ca pentru anul ... organele de inspectie fiscala au determinat in mod eronat venitul impozabil si implicit impozitul pe venit rezultat din operatiunea de arendare, iar pentru anul ... au stabilit in mod corect venitul impozabil si implicit impozitul pe venit, rezultat din operatiunea de arendare.

In conformitate cu prevederile art.206 alin.(1) si (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare se stipuleaza:

„Art. 216 Soluții asupra contestației

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

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

In concluzie, contestatia formulata de ... urmeaza a fi **admisa partial pentru suma de ... lei** reprezentand impozit pe venit stabilit in mod eronat in anul ... si respinsa partial ca neintemeiata pentru suma de .. lei reprezentand impozit pe venit stabilit corect pentru anul .. in temeiul pct. 11.1 lit.a) din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din **Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală :

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

In ceea ce priveste accesoriile in suma de ... lei aferente impozitului pe venit ...in suma de ... lei, se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat s-a retinut ca pentru anul .. contestatarul nu datoreaza impozitul pe venit in suma de ... lei se retine ca acesta nu datoreaza nici accesoriile aferente in suma de ... lei, potrivit principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul".

Totodata facem mentiunea ca pentru anul ... organele de inspectie fiscala nu au stabilit accesorii aferente.

Prin urmare, Decizia de impunere nr. va fi anulata partial pentru suma de ... lei reprezentand impozit pe venit .. si ..lei reprezentand accesorii aferente(dobanzi ..+ penalitati ..) si Decizia de impunere nr. ... va fi anulata partial pentru suma de ... lei reprezentand impozit pe venit ... si .. lei reprezentand accesorii aferente (dobanzi ..+ penalitati ..) .

B) Referitor la suma de .. lei impozit venit (.. lei +..lei)aferent unei baze impozabile in suma de ... lei ce provine din neimpozitarea sumelor primite de la A.P.I.A. sub forma de sprijin pe suprafata aferent anilor .. si

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr.... ce a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr si nr., organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada obligatii de plata in suma de .. lei reprezentand impozit pe venit aferent unei baze impozabile in suma de ...lei.

A.I.F.... arata ca obligatiile fiscale stabilite in sarcina petentei provin pentru anul... din neincluderea in veniturile impozabile a sumelor provenite din sprijinul pe suprafata acordat de A.P.I.A. aferent in suma de ... lei si a impozitului pe venit aferent in suma de ... lei iar pentru anul.. prin neinregistrarea in veniturile impozabile a sumelor provenite din sprijinul pe suprafata acordat de A.P.I.A. in suma de... lei si a impozitului pe venit aferent in suma de ... lei in conformitate cu prevederile art. 48 alin. 2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In sustinere petenta considera ca in mod eronat au fost retinute in sarcina... ca fiind venit impozabil sumele provenite din sprijinul A.P.I.A. aferent anilor .. si ... motivat de faptul ca in conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codului fiscal art. 42 lit. a) aceste sume sunt venituri neimpozabile ce cuprind si sprijinul financiar acordat producatorilor agricoli, neexistand nici o prevedere din care sa rezulte ca aceste venituri sunt impozabile. Petenta in sustinere mai arata ca aceste sume nu reprezinta in nici un caz sume din desfasurarea activitatii, si ca daca ar fi venituri impozabile statul roman ar fi trebuit sa le impoziteze prin stopaj la sursa.

In drept, , pentru cauza in speta sunt aplicate prevederile art. 48 alin. (1), alin. (2) lit. a) alin.(4) si art. 83 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare ce prevede:

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;

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

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

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

De asemenea conform H.G. 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal referitor la modul de aplicare al art. 48 la pct. 36 se precizeaza:

36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, venituri obținute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deșeurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deșeurilor și orice alte venituri obținute din exercitarea activității inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.

Prin activități adiacente se înțelege toate activitățile care au legătură cu obiectul de activitate autorizat.

(...)

Nu constituie venit brut următoarele:

- aporturile făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

- sumele primite sub formă de credite bancare ori de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;

- sumele primite ca despăgubiri;
- sumele ori bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.(...)

Si prin 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 se precizeaza

G. Calculul venitului net

48. Venitul brut cuprinde:

- a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;
- b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;
- c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;
- d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;
- e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă.

Nu constituie venit brut și nu se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări și plăți sumele încasate, cum sunt:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități ori în cursul desfășurării acesteia;**
- sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice ori persoane juridice;**
- sumele primite ca despăgubiri;**
- sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.**

Pentru aceste categorii de operațiuni fie se deschid fișe pentru operațiuni diverse distincte, fie se întocmesc situații cu ajutorul documentelor cumulative care să reflecte situația acestor sume.

Asadar, conform acestor prevederi legale invocate se retine faptul ca venitul net anual din activitati independente determinat in baza contabilitatii in partida simpla cuprinde toate sumele incasate din desfasurarea activitatii precum si orice alte venituri obtinute din exercitarea activitatii, petentul avand obligatia de a evidentia in fise pentru operatiuni diverse numai anumite categorii de incasari de sume care nu se cuprind in venitul brut si nu se evidentiaza in registrul-jurnal de incasari si plati.Potrivit precizarilor legale invocate ,sumele primite de la A.P.I.A. nu se regasesc in aceste exceptii, contribuablul avand obligatia de a le cuprinde in calculul venitului.

Acelasi act normativ invocat anterior la art. 83 prevede :

“(1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierdere distribuită din asociere.”

Conform acestor prevederi legale contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.

Referitor la afirmatiile facute de contestatara cu privire la incadrarea acestor venituri in exceptiile prevazute la art. 42 lit a) din Codul fiscal facem precizarea ca pana la data de 31.01.2012 aceste sume incasate de la A.P.I.A. nu se regasesc mentionate in mod expres ca forme de sprijin cu destinatie speciala cuprinse in categoria veniturilor neimpozabile asa cum sustine contestatarul. Pana la data de ... legiuitorul a inclus in categoria veniturilor neimpozabile : alocatiile de stat pentru copii, indemnizatiile lunare pentru persoanele cu handicap, ajutoare sociale si alte sume asemenea potrivit pct. 3 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Incepand cu data de 31.01.2012 prin Hotararea **nr. 50 din 25 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](#) legiuitorul modifica normele de aplicare a art. 42 lit. a , incluzand in categoria veniturilor neimpozabile sumele primite de la A.P.I.A. ca sprijin de suprafata la pct.4¹:

“C. Titlul III "Impozitul pe venit”

1. După punctul 4 se introduce un nou punct, punctul 4¹, cu următorul cuprins:

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:

- ajutoarele de stat acordate producătorilor agricoli, în conformitate cu prevederile [Ordonanței Guvernului nr. 14/2010](#) privind măsuri financiare pentru reglementarea ajutoarelor de stat acordate producătorilor agricoli,

începând cu anul 2010, aprobată cu modificări și completări prin [Legea nr. 74/2010](#), cu completările ulterioare, potrivit actelor normative de aprobare a respectivelor ajutoare de stat;

- 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 acesteia;

-sprijinul nerambursabil acordat potrivit Programului Național pentru Dezvoltare Rurală, aprobat prin Decizia Comisiei Europene nr. C(2008) 3.381 din 16 iulie 2008, prin axa 1 - Îmbunătățirea competitivității sectoarelor agricol și forestier, prin măsurile 112 - Instalarea tinerilor fermieri și 141 - Sprijinirea fermelor agricole de semi-subzistență."

Mai mult decat atat se retine si faptul ca potrivit art. 48 alin. (7) lit.b) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare **nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile corespunzatoare venitului neimpozabil ale caror surse se afla pe teritoriul Romaniei sau in strainatate .**

Facand o paralela intre cele doua perioade aratate mai sus, delimitate de modificarile aduse normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, se retine ca pana la data de 31.01.2012 sprijinul pe suprafata este inclus in venitul brut dar si cheltuielile efectuate din aceasta sursa sunt cuprinse in categoria cheltuielilor deductibile, iar incepand cu data de 31.01.2012 sprijinul pe suprafata este cuprins in categoria veniturilor neimpozabile dar cheltuielile efectuate din aceasta sursa sunt incluse in categoria cheltuielilor nedeductibile, practic efectul fiscal fiind acelasi.

Din analiza dosarului contestatiei, se retine ca in baza Deciziei de acordare a platilor in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata – campania .. - nr. . emisa de A.P.I.A.,.. a beneficiat de o schema de plăți unica pe suprafata in suma de ... lei, in baza Deciziei de acordare a platilor in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata nr. ... campania .. emisa de A.P.I.A. a beneficiat de o schema de plăți unica pe suprafata in suma de .. lei si o schema de plata nationala directa complementara de ... lei, in baza Deciziei de acordare a platilor in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata nr. ... emisa de A.P.I.A. a beneficiat de plati compensatorii in suma de ... lei , aceste decizii insumand un total ... lei cu un impozit pe venit in suma de ... lei.

De asemenea pentru anul .. petentul a mai beneficiat in baza Deciziei de acordare a platilor in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata –campania .. - nr. de o schema de plata unica pe suprafata in suma de .. lei, si in

baza Deciziei de acordare a platilor in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata –campania ...- de o schema unica pe suprafata in suma de ... lei si plati compensatorii zona defavorizata in suma de...lei, sume pe care organul de control fiscal nu le-a luat in calcul la stabilirea veniturilor impozabile deoarece au fost incasate dupa data modificărilor legislative aduse Normelor Metodologice de aplicare ale Codului Fiscal prin Hotararea nr. 50 din 25 ianuarie 2012.

Fata de situatia de fapt si de drept prezentată, organul de solutionare al contestatiei a retinut că ... **in mod eronat nu a inclus in venitul brut** sumele de bani incasate de la A.P.I.A. ca spijin pe suprafata respectiv a sumei de ...lei incasata in anul .. si... incasata in anul .. ce a contribuit la diminuarea veniturii net si implicit a impozitului pe venit aferent anilor .. si ...

Referitor la invocarea in sustinere a solutiei data prin Sentinta civila .. din data de ... anexata in copie la dosarul cauzei, se retine ca aceasta nu poate ajuta la solutionarea favorabila a cauzei din considerentele aratate mai sus.

Avand in vedere ca argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat , prevederile legale invocate in prezenta cat si considerentele aratate mai sus, acest capat de cerere cu privire la suma de..lei(... lei +.. lei) reprezentand impozit pe venit urmeaza sa fie respins ca neantemeiat conform prevederilor pct.11.1 lit.a) din **Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:**

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

In ceea ce priveste accesoriile aferente, se retine ca pentru impozitul pe venit in suma de ... stabilit in anul ... s-au stabilit accesorii aferente in suma de ... lei ce reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Totodata se retine ca pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar in anul .. in suma de ... lei nu s-au stabilit accesorii prin actul atacat.

Intrucat pentru debitul reprezentand impozit pe venit in suma de lei contestatia urmeaza sa fie respinsa se va respinge

contestatia si pentru accesoriile aferente in suma de ... lei, potrivit principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul"

In conformitate cu prevederile art.119 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare "(1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.205, art.206, art.207, art.209 si art. 216 al.(1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata,cu modificarile si completarile ulterioare, se

D E C I D E :

Art.1.Admiterea partiala a contestatiei formulata de pentru suma de ... lei reprezentand :

- .. lei impozit venit .. si
- .. lei accesorii aferente,(dobanzi..+ penalitati ...) stabilite prin Decizia de impunere nr.....
- .. lei impozit venit .. si
- ..lei accesorii aferente,(dobanzi ..+ penalitati ..,stabilite prin Decizia de impunere nr. ...

Art.2. Anularea partiala a Deciziei de impunere nr. ... pentru suma de .. lei reprezentand impozit pe venit .. si ... lei accesorii aferente,(dobanzi ..+ penalitati ...) si a Deciziei de impunere nr. ... pentru suma de .. lei reprezentand impozit pe venit .. si ... lei accesorii aferente (dobanzi ...+ penalitati ...) .

Art.3. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei..... cu privire la suma de ... lei reprezentand :

- ... lei impozit venit ...
- ... lei accesorii aferente
- ... lei impozit venit..., stabilite prin Decizia de impunere nr.;
- .. lei impozit venit ..,
- ... lei accesorii aferente

.... ;
-.. lei impozit venit ..,stabilite prin Decizia de impunere nr.

Art. 4 . Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV ,

.....