

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

DECIZIA nr. 583 din 2015

privind soluționarea contestației formulate de
P.F.A. din sat, județul

Cu adresa nr. , înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulate de **P.F.A.** din sat, **județul**, împotriva *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.

Decizia de impunere contestată a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr.

P.F.A. are domiciliul fiscal în com., sat, șos., nr., județul și are cod de identificare fiscală

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **lei** reprezentând:

- lei impozit pe venit stabilit suplimentar;
- lei accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar;
- lei contribuție pentru asigurări sociale de sănătate;
- lei accesorii aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", respectiv actul atacat a fost comunicat societății contestatoare în data de, iar contestația a fost depusă în data de și înregistrată la A.J.F.P. sub nr.

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

I. P.F.A. susține următoarele:

"[...] Considerăm nemotivată stabilirea unei baze de impozitare suplimentare prin neincluderea în cheltuielile deductibile a cheltuielilor efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării de venitului, justificate prin documente fiind considerate corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate până la concurența subvențiilor încasate. [...]

De fapt în perioada supusă controlului greșit nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile efectuate până la concurența sumei subvenției încasate, fără a ține cont de art.42 din Legea nr.571/2003 – venituri neimpozabile lit.a) alin.4.1 unde subvențiile sunt tratate ca venituri neimpozabile [...]"

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. întocmit la P.F.A., s-au stabilit următoarele:

"[...] CAPITOLUL III. Constatări privind impozitul pe venit [...]

An fiscal..... [...]

Din verificarea documentelor justificative privind veniturile și cheltuielile aferente realizării veniturilor înregistrate în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat în anul următoarele deficiențe:

1. Conform Declarației privind veniturile realizate în România pentru anul, înregistrată sub nr., PFA a declarat venituri brute în sumă de lei, cheltuieli deductibile în sumă de lei respectiv venit net anual în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că PFA a încasat subvenții în sumă totală de lei, pe care le-a înregistrat în contul 445 "Subvenții". [...]

Întrucât subvențiile încasate în sumă de lei nu au fost luate în calcul la stabilirea venitului net, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile efectuate până la concurența sumei subvențiilor încasate, respectiv pentru suma de 39.668 lei, stabilind cheltuielile nedeductibile fiscal, așa cum prevede art.48 alin.7) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, [...].

În consecință organele de inspecție fiscală au recalculat venitul net după cum urmează:

- venit anual = lei, față de lei, față de lei declarat, respectiv venit net suplimentar în sumă de lei, la care revine impozit pe venit suplimentar în sumă de lei. [...]

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei, au fost calculate accesoriile în sumă de lei, pentru perioada [...] –, conform prevederilor art.119, art.120 alin.(1), (2), (7) și art.120* din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală [...], după cum urmează :

- dobânzi în sumă de lei [...]

- penalități în sumă de lei [...].

Total impozit pe venit suplimentar și accesorii = lei.

Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate (CASS)

Organele de inspecție fiscală au stabilit venit net suplimentar aferent anului în sumă de lei, pentru care au calculat, suplimentar, contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei. [...]

Pentru contribuția suplimentară de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei s-au calculat accesoriile pentru perioada, în sumă de lei [...].

Total CASS suplimentar și accesorii lei.

An fiscal..... [...]

Din verificarea documentelor justificative privind veniturile și cheltuielile aferente realizării veniturilor înregistrate în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că PFA a încasat subvenții în sumă totală de lei, pe care le-a înregistrat în contul 445 "Subvenții". [...]

Întrucât subvențiile încasate în sumă de lei nu au fost luate în calcul la stabilirea venitului net, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile efectuate până la concurența sumei subvențiilor încasate, respectiv pentru suma de lei, stabilind cheltuielă nedeductibilă fiscal, așa cum prevede art.48 alin.7) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, [...].

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2013, contribuabilul verificat nu a obținut venituri de pe suprafețele cultivate astfel:

- cu ha orz (cheltuieli efectuate în sumă de lei)

- cu ha porumb (cheltuieli efectuate în sumă de lei).

Suma reprezentând cheltuieli totale efectuate la culturile de orz și porumb reiese din Devizele tehnologice prezentate de contribuabil [...]

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli totale în sumă de lei, întrucât acestea nu au generat venituri, încălcându-se prevederile art.48 alin.4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...].

În consecință, organele de inspecție fiscală au recalculat venitul net după cum urmează: [...]

Rezultă venit anual = lei, față de lei, față de lei declarat, respectiv venit net suplimentar în sumă de lei, la care revine impozit pe venit suplimentar în sumă de lei. [...]

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de 18.832 lei, au fost calculate accesoriile în sumă de lei, pentru perioada [...] –, conform prevederilor art.119, art.120 alin.(1), (2), (7) și art.120* din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală [...], după cum urmează :

- dobânzi în sumă de lei [...]

- penalități în sumă de lei [...].

Total impozit pe venit suplimentar și accesorii = lei.

Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate (CASS)

Organele de inspecție fiscală au stabilit venit net suplimentar aferent anului în sumă de lei, pentru care au calculat, suplimentar, contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei. [...]

Pentru contribuția suplimentară de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei s-au calculat accesoriile pentru perioada, în sumă de lei [...].

Total CASS suplimentar și accesorii : lei. [...]"

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

P.F.A. are ca principal obiect de activitate "Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase" - cod CAEN 0111.

Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe venit și a contribuției de asigurări de sănătate aferente perioadei

În urma verificărilor efectuate privind **impozitul pe venit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe venit în sumă

de lei, aferent căruia au fost calculate dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei dobânzi + lei penalități de întârziere).

Diferența suplimentară la impozitul pe venit în sumă de lei s-a datorat majorării bazei impozabile stabilite de contribuabil cu suma totală de lei, constituită din:

- lei reprezentând c/v subvenții încasate, neînregistrate dar utilizate în folosul activității;

- lei cheltuieli nedeductibile cu înființarea culturii de orz și porumb pentru care contribuabilul nu a înregistrat venituri.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de lei nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, drept pentru care au stabilit:

- pentru anul: venit anual lei, față de lei declarat de societate, drept pentru care au stabilit un venit net suplimentar în sumă de lei și un impozit pe venit datorat în sumă de lei (..... lei x 16%), pentru care au calculat accesorii aferente în sumă lei pentru perioada

- pentru anul: venit anual lei, față de lei declarat de societate, drept pentru care au stabilit un venit net suplimentar în sumă de lei și un impozit pe venit datorat în sumă de lei (..... lei x 16%), pentru care au calculat accesorii aferente în sumă lei pentru perioada

* P.F.A. contestă impozitul pe venit stabilit suplimentar, considerând că este calculat eronat, menționând că în mod greșit nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile efectuate până la concurența sumei subvenției încasate fără a se ține cont de prevederile art.42 din Legea nr.571/2003, unde subvențiile sunt tratate ca venituri neimpozabile.

De asemenea, contribuabila precizează că subvenția nu a fost primită pentru achiziționarea de bunuri pentru a fi aplicabile prevederile art.42 lit.r) din Codul Fiscal, aceasta intrând sub incidența prevederilor art.42 lit.a) din Codul Fiscal, cheltuielile pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere fiind cheltuieli pentru achiziționarea de material semincer, îngrășăminte chimice, ierbicide, carburanți, cheltuieli cu arenda, cu comisioane bancare, cheltuieli ce au fost justificate cu documente potrivit art.48 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

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

“Art. 48 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă [...]

(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;

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile: [...]

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

* Față de cele prezentate mai sus, se reține că prima condiție generală pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse, este aceea ca ele să fie efectuate în interesul direct al activității, respectiv să fie efectuate în scopul obținerii de venituri.

Referitor la cheltuielile considerate la control ca nedeductibile fiscal în sumă de lei, precizăm:

- În evidența contabilă a P.F.A. au fost înregistrate în contul 445 „Subvenții” – subvenții încasate pentru suprafață în sumă totală de lei (..... lei aferente anului + lei aferente anului), care ulterior au fost retrase din bancă și utilizate în desfășurarea activității, subvenții ce nu au fost înregistrate în contul 741 „Venituri din subvenții de exploatare” și nici declarate drept venituri neimpozabile, fiind utilizate ca și cheltuieli, drept pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, conform art.48 alin.(7) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielilor în sumă totală de lei, reprezentând c/v. subvenții încasate;

- De asemenea, în evidența contabilă a contribuabilei au fost cuprinse și cheltuieli efectuate cu înființarea culturii de orz și porumb în sumă de lei aferente anului agricol 2013, pentru care nu a fost realizată producție și implicit nu au fost realizate venituri aferente,

astfel că suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal conform art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

1) Referitor la cheltuielile în sumă totală de lei reprezentând subvenții pentru suprafață înregistrate în perioada, considerate la control ca fiind nedeductibile fiscal:

În Raportul de inspecție fiscală se menționează că P.F.A. a încasat în anii subvenții în sumă de lei (..... lei aferente anului + lei aferente anului), fără a stabili și a vira impozitul pe venit aferent.

P.F.A. contestă concluziile organelor de inspecție fiscală și consideră venitul aferent subvențiilor din agricultură ca nefiind impozabil, invocând în susținere prevederile art.42 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

La art.42 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede pentru anii 2012-2013, următoarele:

“Art. 42 - Venituri neimpozabile

În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile:

a) *ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice, inclusiv cele din fonduri externe nerambursabile, precum și cele de aceeași natură primite de la alte persoane, cu excepția indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă. Nu sunt venituri impozabile indemnizațiile pentru: risc maternal, maternitate, creșterea copilului și îngrijirea copilului bolnav, potrivit legii; [...]*

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

Din aceste prevederi, rezultă că sunt venituri neimpozabile doar acele subvenții primite pentru acordarea de bunuri în conformitate cu legislația în vigoare, însă subvențiile pentru suprafață încasate de contribuabilă în anii, care se acordă în agricultură, nu intră în această categorie și nici în categoria veniturilor neimpozabile prevăzute la art.42 lit.a) din Codul Fiscal.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, rezultă că a primit subvenții în anii, în sumă totală de lei, sumă ce a fost înregistrată de contribuabilă în mod eronat în contul 445 “Subvenții”, corect fiind în cont de venituri și anume contul 741 “Venituri din subvenții de exploatare”.

Față de cadrul legal precizat și având în vedere că subvențiile încasate nu au fost înregistrate și declarate de către P.F.A., rezultă că, în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile efectuate până la concurența sumei subvențiilor încasate stabilind un impozit pe venit suplimentar aferent în sumă totală de lei.

Astfel, aceste cheltuieli au fost corect considerate la control ca neductibile fiscal, în baza prevederilor legale mai sus citate, pentru care contribuabilul datorează un impozit pe venitul anual stabilit suplimentar în sumă totală de lei (..... lei aferent anului + lei aferent anului), drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru acest capăt de cerere.

2) Referitor la cheltuielile în sumă totală de lei cu înființarea culturii de porumb pentru care contribuabilul nu a înregistrat venituri:

În Raportul de inspecție fiscală se menționează că P.F.A. a înregistrat cheltuieli cu înființarea culturii de orz și porumb în sumă de lei aferente anului agricol, pentru care nu a fost realizată producție și implicit nu au fost realizate venituri aferente, astfel că suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, conform art.48 alin.(4) lit.a) diin Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, actualizată, care precizează:

“Art. 48 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă [...]

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;”*

Având în vedere cele precizate mai sus, rezultă că suma totală de lei reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă fără a genera venituri este nedeductibilă fiscal, în

baza prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru care contribuabila datorează un impozit pe venit în sumă de lei (..... lei x 16%), drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă totală de lei (..... dobânzi + penalități de întârziere), precizăm că, potrivit principiului de drept "*accessoriul urmează soarta principalului*", acestea sunt legal datorate bugetului general consolidat de către contribuabilă, fiind calculate în conformitate cu prevederile art. 119 alin (1), art.120 alin.(1) și art.120.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

3) Referitor la contribuțiile sociale de sănătate stabilite suplimentar în sumă de lei și accesorii aferente în sumă de lei:

În fapt, aferent venitului net total (diferența dintre venituri și cheltuieli) stabilit suplimentar în perioada supusă inspecției fiscale în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au calculat o contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată suplimentar în sumă de lei (..... lei x 5,5%) și accesorii aferente de lei, conform prevederilor art. 296²² din Codul fiscal: "**(2)** Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la **art. 296²¹** alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri[...]."

Astfel, în baza acestor prevederi și coroborat cu constatările prezentate mai sus la pct. 1) și 2) din decizie, rezultă că în mod legal a fost stabilită suplimentar o contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de în sumă de lei, aferentă activității economice desfășurată de contribuabilă, cât și accesorii aferente în sumă de lei, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația** pentru aceste sume.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de P.F.A. din sat, județul, împotriva Deciziei de impunere nr. din, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de lei, reprezentând:

- impozit pe venit stabilit suplimentar lei;
- accesorii aferente impozitului pe venit lei;
- contribuție la asigurările sociale de sănătate lei;
- accesorii aferente contribuției la asigurările sociale de sănătate lei.

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

DIRECTOR GENERAL,