

## DECIZIA nr.87

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX , cap.2, art.209 din O.G. nr.92/ 2003 R privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ - SIF PF 2, prin adresa nr.../...2010, înregistrată la DGFP Tulcea sub nr.../...2010, asupra contestației formulată de P.F. x împotriva Decizia de impunere nr.../...2010 privind impozitul pe venit în sumă de ...lei stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală.

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual și a fost depusă la în termenul legal, conform prevederilor art.206 și 207 pct. (1) din O.G. nr. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, P.F. x, contestă Decizia de impunere nr.../...2010 , motivând că organul de inspecție fiscală a considerat în mod eronat ca fiind venituri din activitate:

- suma de ... lei reprezentând ajutor financiar încasat de la Direcția ... Tulcea conform extras de cont din ...2008, acordat conform prevederilor H.G. 1153/2008;
- suma de ... lei reprezentând subvenții încasate de la APIA conform extras cont din data de ...2009;
- suma de ... lei reprezentând subvenții încasate de la APIA conform extras cont din data de ...2009.

În susținerea contestației petenta invocă prevederile art.4 din HG 1153 cfm.căruia “valoarea sprijinului financiar acordat se exprimă sub forma unei subvenții conform art.3 alin.(4) din Regulamentul (CE) nr.1535/2007”, precum și prevederile art.42 lit.a) și r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora nu sunt impozabile: “a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială (...); r) subvențiile primite pentru achiziționarea de bunuri, dacă subvențiile sunt acordate în conformitate cu legislația în vigoare”.

Petenta menționează că potrivit art.71 lit d) din Codul fiscal veniturile din activități agricole sunt veniturile obținute 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 sau către alte unități pentru utilizare ca atare.”

P.F. x consideră că în nici o situație sprijinul financiar, bonurile valorice și subvențiile pentru achiziția de semințe, îngrășăminte, erbicide acordate de APIA nu pot fi considerate sursă de venit. Petenta precizează că nu a înregistrat valoarea ajutorului financiar și a subvențiilor încasate ca fiind cheltuieli deductibile fiscal.

Față de motivațiile de mai sus petenta solicită anularea sau modificarea deciziei de impunere atacată și recalcularea diferențelor de impozit stabilite.

**II** Urmare a inspecției fiscale efectuată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ - SIF PF 2 la P.F. x, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../ ...2010, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../...2010, prin care s-a stabilit în sarcina petentei un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de ... lei.

Pentru anul fiscal **2008** organele de inspecție fiscală au stabilit:

\* Petenta nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat venitul brut în sumă de ... lei reprezentând încasări de la Colegiul ...I Tulcea și de la Direcția ..., încălcând prevederile pct.13 din Ordinul 1040/2004 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 571/2003 privind Codul fiscal, și ale art.48 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal conform căruia "venitul brut cuprinde: sumele încasate și echivalentul în lei a veniturilor în natură din desfășurarea activității."

\* Suma de ... lei, reprezentând c/v reducere, șuruburi, înscrisă în bonul fiscal emis de casa de marcat electronică fiscală a cărei valoare este mai mare de 100 lei, neînsoțit de factură, este cheltuială nedeductibilă fiscal conform prevederilor art.1 alin.(2) lit.d) din Ordinul 1714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Față de constatările menționate mai sus, înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr.../...2010, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei un impozit pe venit suplimentar de plată pentru anul 2008 în sumă de ... lei.

Pentru anul fiscal **2009** organele de inspecție fiscală au stabilit:

\* Petenta nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat venitul brut în sumă de ... lei reprezentând încasări de la APIA, încălcând prevederile pct.13 din Ordinul 1040/2004 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 571/2003 privind Codul fiscal, și ale art.48 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal conform căruia "venitul brut cuprinde: sumele încasate și echivalentul în lei a veniturilor în natură din desfășurarea activității."

\* Suma de ... lei, reprezentând c/v impozit teren arendat este cheltuială nedeductibilă fiscal conform prevederilor art.10 din Legea arendării nr.16 din 5 aprilie 1994, text în vigoare începând cu data de 8 martie 2008, și ale art.48 alin.(4) lit. a) din Codul fiscal conform căruia "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."

Față de constatările menționate mai sus, înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr.../...2010, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei un impozit pe venit suplimentar de plată pentru anul 2009 în sumă de ... lei.

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

**A. Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe asupra legalității stabilirii diferenței de impozit pe venit în cuantum de ... lei (... lei pentru anul fiscal 2008 și ... lei pentru anul fiscal 2009) determinat prin decizia de impunere nr.../...2010, în condițiile în care din instrumentarea speței rezultă că la stabilirea obligațiilor fiscale de plată organele de inspecție fiscală nu au procedat la constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor ce rezultă din activitatea P.F. x, respectiv la analiza naturii sumelor încasate de la APIA în anul 2009 (subvenții, despăgubiri**

**etc.), analiza cheltuielilor efectuate de petentă în anii 2008 și 2009, respectiv dacă și-a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli aferente subvențiilor**

**În fapt**, urmare a inspecției fiscale efectuată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ - SIF PF 2 la P.F. x, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../...2010, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../...2010, prin care s-a stabilit în sarcina petentei un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de ... lei (... lei pentru anul fiscal 2008 și ... lei pentru anul fiscal 2009), urmare a constatării că petenta nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat venitul brut în sumă de ... lei reprezentând încasări de la Direcția ... și respectiv venitul brut în sumă de ... lei reprezentând încasări de la APIA, încălcând prevederile pct.13 din Ordinul 1040/2004 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 571/2003 privind Codul fiscal, și ale art.48 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal conform căruia “venitul brut cuprinde: sumele încasate și echivalentul în lei a veniturilor în natură din desfășurarea activității.”

**În drept**, art.94 alin.(2) și (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, prevede:

“(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului suspus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse (...)

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin.(2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

(...) b) **verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;**

c) **discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;**

d) **solicitarea de informații de la terți;**

e) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;**

f) **stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente inspecției acestora...”**

Potrivit prevederilor legale menționate se reține că organele de inspecție fiscală au obligația de a stabili corect baza de impunere și a diferențelor datorate față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale **având în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt relevante pentru impunere.**

Se reține faptul că prin contestație petenta susține că în conformitate cu prevederile art.42 și r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **“în înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile: (...) r) subvențiile primite pentru achiziționarea de bunuri, dacă subvențiile sunt acordate în conformitate cu legislația în vigoare”**, și că **“organul de inspecție fiscală a considerat în mod eronat ca fiind venituri din activitate”** :

- suma de ... lei reprezentând ajutor financiar încasat de la Direcția ... Tulcea conform extras de cont din ...2008, acordat conform prevederilor H.G. 1153/2008;

- suma de ... lei reprezentând subvenții încasate de la APIA conform extras cont din data de ...2009;

- suma de ... lei reprezentând subvenții încasate de la APIA conform extras cont din data de ...2009.

**Subvențiile primite pentru achiziționarea de bunuri sunt venituri neimpozabile conform art.42 și r) din Codul fiscal, iar cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile sunt nedeductibile conform art.48 alin.(7), care prevede:**

“Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

**În Raportul de inspecție fiscală nr.../...2010 conform organului de inspecție fiscală, petenta înregistrează în anul 2008 cheltuieli deductibile în sumă de ... lei (... lei - ... lei), iar în anul 2009 cheltuieli deductibile în sumă de ... lei (... lei - ... lei).**

Prin adresa nr.../...2010, DGFP Tulcea - biroul de soluționare a contestațiilor a solicitat Activității de Inspecție Fiscală să verifice modul de utilizare al sumelor încasate de la Direcția ... Tulcea conform extrasului de cont din ...2008 și de la APIA conform extraselor de cont din data de ...2009. În procesul-verbal nr.../...2010 **organul de inspecție fiscală menționează că “nu poate individualiza cheltuielile realizate din primele primite ca subvenții iar beneficiarul de subvenții nu a cunoscut faptul că trebuie să conducă o evidență separată pentru subvențiile primite de la Direcția ... Tulcea și de la APIA în anul 2008 și 2009.”**

În contestație **petenta menționează: “nu am înregistrat cheltuieli ca fiind deductibile fiscal, valoarea ajutorului financiar și a subvențiilor încasate.”**

Din cele prezentate mai sus rezultă că la stabilirea obligațiilor fiscale de plată organele de inspecție fiscală nu au procedat la constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor ce rezultă din activitatea P.F. x, respectiv la analiza naturii sumelor încasate de la APIA în anul 2009 (subvenții, despăgubiri etc.), analiza cheltuielilor efectuate de petentă în anii 2008 și 2009, respectiv dacă și-a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli aferente subvențiilor.

Art.73 din Codul fiscal prevede:

“Un contribuabil care desfășoară a activitate agricolă, prevăzută la art.71, poate opta pentru determinarea venitului net din acea activitate, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, potrivit art.48.”

Art.48 din Codul fiscal stipulează:

“(1)Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art.49 și 50.”

Prin urmare, organele de soluționare nu se pot pronunța asupra caracterului deductibil al cheltuielilor înregistrate de petentă în anii 2008 și 2009, dacă sumele încasate de petentă în 2009 de la APIA sunt venituri impozabile, respectiv asupra legalității stabilirii diferenței de impozit pe venit în cuantum de ... lei (... lei pentru anul fiscal 2008 și ... lei pentru anul fiscal 2009) determinat prin decizia de impunere nr.../...2010.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, anexele la acesta, , rezultă că organele de inspecție fiscală nu au procedat la constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului suspus inspecție, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: "Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare" coroborat cu prevederile pct. 12.7. din OP ANAF nr.519/2005 care prevede: "Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente", se va desființa decizia de impunere nr.../...2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe venit suplimentar stabilit pentru anii 2008 și 2009, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt și să stabilească corect baza de calcul a impozitului pe venit conform prevederilor legale în vigoare și pentru aceeași perioadă.

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și celelalte argumente invocate de petentă.

Menționăm că potrivit prevederilor pct. 12.8. din OP ANAF nr.519/2005:

"Prin noul act administrativ, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

**B. Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă P.F. x datorează impozitul pe venit în sumă de ... lei (... lei - aferent anului 2008 și ... lei aferent anului 2009) determinat prin decizia de impunere nr.../...2010, în condițiile în care nu prezintă argumente de fapt și de drept care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit că:

\*Pentru anul fiscal **2008** suma de ... lei, reprezentând c/v reducere, șuruburi, înscrisă în bonul fiscal emis de casa de marcat electronică fiscală a cărei valoare este mai mare de 100 lei, neînsoțit de factură, este cheltuială nedeductibilă fiscal conform prevederilor art.1 alin.(2) lit.d) din Ordinul 1714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Petenta nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat venitul brut în sumă de ... lei reprezentând încasări de la Colegiul ... Tulcea, încălcând prevederile pct.13 din Ordinul 1040/2004 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 571/2003

privind Codul fiscal, și ale art.48 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal conform căruia “venitul brut cuprinde: sumele încasate și echivalentul în lei a veniturilor în natură din desfășurarea activității.”

\*Pentru anul fiscal **2009** suma de ... lei, reprezentând c/v impozit teren arendat este cheltuială nedeductibilă fiscal conform prevederilor art.10 din Legea arendării nr.16 din 5 aprilie 1994, text în vigoare începând cu data de 8 martie 2008, și ale art.48 alin.(4) lit. a) din Codul fiscal conform căruia “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.”

Se reține faptul că prin contestația formulată P.F. x nu aduce nici un argument privind modul de stabilire a impozitului pe venit suplimentar stabilit de inspecția fiscală în sumă de ... lei (... lei - aferent anului 2008 și ... lei aferent anului 2009).

**În drept**, art.175 alin.(1) lit. c) și lit. d) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...].”

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că nu aduce nici un argument care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația formulată de P.F. x ca nemotivată și nesusținută cu documente pentru impozitul pe venit în sumă de ... lei (... lei - aferent anului 2008 și ... lei aferent anului 2009).

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 216 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

### **DECIDE:**

Art.1 Desființarea Deciziei de impunere nr.../...2010 cu privire la impozitul pe venit suplimentar stabilit de inspecția fiscală în sumă de ... lei.

Art.2. Respingerea ca fiind nemotivată și nesusținută cu documente a contestației formulată de P.F. x cu privire la impozitul pe venit suplimentar stabilit de inspecția fiscală în sumă de ... lei.

Art.3 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, conform prevederilor legale.

DIRECTOR EXECUTIV