

DECIZIA nr. 41 din
privind soluționarea contestației depusă de
P.F.A. X
înregistrată la D.G.F.P. sub nr. .2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de A.I.F. - SERVICIUL DE INSPECȚIE FISCALĂ PERSOANE FIZICE , prin adresa nr. .2011 înregistrată la DGFP sub nr. .2011 asupra contestației formulată de P.F.A. împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venitul stabilit suplimentar nr. .2011.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală.

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

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, **P.F.A.** cu sediul în loc. Jud. , cod de înregistrare fiscală , contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .2011, motivând următoarele:

“ Contestația se întemeiază pe faptul că la determinarea impozitului pe venit aferent anilor 2008, 2009 2010 au fost luate în calcul, în mod eronat veniturile din subvenții primite de la A.P.I.A. , cu următoarele valori:

- 2008 - ... lei ; 2009 - .. lei ; 2010- ... lei

venituri ce aparțin persoanei fizice X.....și nu **P.F.A. X.**”

De asemenea contribuabilul precizează că:” *...veniturile reprezentând subvenții/ajutoare financiare nu se regăsesc în contabilitatea în partidă simplă a contribuabilului PFA , cu cod de înregistrare fiscală RO tocmai pentru că nu sunt venituri proprii ale acesteia ci reprezintă venituri ale , CNP , încasate în cont separat deschis la B.C.R. Tulcea.*”

Contestatorul mai face mențiunea, “ *că în evidența A.P.I.A. se află înregistrat ca fermier ..., CNP și nu PFA ,cu cod de înregistrare fiscală RO , conform Certificatului privind înscrierea în Registrul Fermierilor emis de A.P.I.A. Tulcea sub nr. .2011, însoțit de Istoric înregistrare fermier conform căruia:*

- tip fermier : persoană fizică

- nume :

- CNP :

- cont bancar : deschis la B.C.R. .”

La finalul contestației, se face mențiunea că “ *organul fiscal a considerat fără temei legal că, cheltuielile sunt nedeductibile la nivelul întregii subvenții încasate, fapt imposibil, din punct de vedere cronologic întrucât se poate vedea în extrasele bancare și din Registrul Jurnal încasări și plăți, că , cheltuielile au fost efectuate*

înaintea încasării subvențiilor, iar subvențiile deja încasate prin bancă nu au fost ridicate din bancă în momentul efectuării cheltuielilor.”

II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuată de Activitatea de Inspecție Fiscală, la PFA ... în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...2011 s-a emis Decizia de impunere nr. ...2011, prin care s-a stabilit în sarcina PFA .. suma totală de ... lei, reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei.

Pentru perioada verificată 01.01.2007-31.12.2010 s-au stabilit următoarele :

1. Impozit pe venit

Organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de impozit pe venit în sumă de ... lei prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor corespunzătoare veniturilor neimpozabile pecum și din declararea eronată a veniturilor și cheltuielilor efectuate de P.F.A..., întrucât contribuabilul a încălcat prevederile art. 42 lit. a) și r), art. 48 alin. (7) lit. b), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cât și prevederile OMFP 1040/2004.

Anul fiscal 2008 : organul de control fiscal a stabilit o diferență în sumă de ... lei la veniturile înregistrate și declarate de contribuabil reprezentând subvenții primite de la D.A.D.R. și A.P.I.A. pentru achiziționarea de bunuri (motorină, îngrășăminte, pesticide, semințe), precum și anumite forme de sprijin financiar acordate contribuabilului potrivit legislației în vigoare.

Cheltuielile nedeductibile în sumă de lei se prezintă astfel:

- suma de ... lei reprezintă cheltuieli pentru achiziția de bunuri și servicii efectuate de către contribuabil, și sunt nedeductibile fiscal potrivit art. 48 alin.(7), lit.b) din Legea 571/2004 privind Codul fiscal.

- suma de ... lei reprezintă sprijin financiar în cuantum de 1 leu/litru acordat pentru achiziția de motorină utilizată în agricultură pe baza adeverințelor pentru producătorii agricoli cf. prevederilor O.M.A.D.R. nr.. și HG nr.677/2008.

Anul fiscal 2009: suma de ... lei reprezintă venituri din subvenții și sprijin financiar primite de la A.P.I.A. și neînregistrate în evidența contabilă, acestea fiind considerate venituri neimpozabile.

Suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, întrucât valoarea subvențiilor încasate de contribuabil depășește valoarea totală a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă.

Anul fiscal 2010: suma de ... lei reprezintă venituri din subvenții și sprijin financiar primite de la A.P.I.A. și neînregistrate în evidența contabilă, acestea fiind considerate venituri neimpozabile.

Valoarea cheltuielilor nedeductibile în sumă de lei se prezintă astfel:

- suma de lei reprezintă cheltuieli efectuate de contribuabil pentru achiziția de bunuri și servicii necesare desfășurării activității, acestea nefiind acceptate la deducere deoarece sunt cheltuieli corespunzătoare veniturilor neimpozabile.

- suma de lei reprezintă valoarea TVA aferentă autofacturilor emise pentru plata prin produse agricole a arende, și este cheltuială nedeductibilă fiscal conform OMFP nr. 1040/2004 în care se menționează că plătitorii de taxă pe valoarea adăugată vor înregistra în jurnalul de încasări și plăți, sumele încasate sau plătite, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

- suma de lei reprezintă valoarea TVA aferentă facturii nr. ...2010 înregistrată eronat în Registrul jurnal de încasări și plăți, nefiind respectate prevederile OMFP nr. 1040/2004.

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

Petenta nu este de acord cu diferențele stabilite și formulează contestația, depusă și înregistrată la DGFP-AIF Tulcea sub nr.2011, cu motivațiile prezentate la punctul I din prezenta decizie.

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul DGFP- A.I.F. .. au stabilit în conformitate cu prevederile legale, prin decizia de impunere nr.2011, diferența de plată în sumă totală de lei reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de lei.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.2011 privind impozitul pe venitul stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.2011, organele fiscale au stabilit suplimentar de plată suma totală de ... lei, reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și dobânzi de întârziere aferente în sumă de lei, ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor corespunzătoare veniturilor neimpozabile precum și din declararea eronată a veniturilor și cheltuielilor efectuate de P.F.A.....

Petenta P.F.A. ... nu este de acord cu încadrarea veniturilor aferente anilor 2008,2009 și 2009 în sumă de ... lei primită de la A.P.I.A. ... sub formă de subvenții ca fiind venituri obținute de P.F.A. ... deoarece aceste venituri aparțin persoanei fizice .. și contestă baza de impunere stabilită de organul de inspecție fiscală și solicită anularea deciziei nr. ...2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată.

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

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei că : “:” *...veniturile reprezentând subvenții/ajutoare financiare nu se regăsesc în contabilitatea în partidă simplă a contribuabilului PFA .. cu cod de înregistrare fiscală RO .. tocmai pentru că nu sunt venituri proprii ale acesteia ci reprezintă venituri ale ., CNP ... întrucât:*

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală precizează că, la data de ..2005, data la care a fost solicitată înregistrarea în Registrul Fermierilor, cererea a fost depusă de reprezentantul legal al Persoanei Fizice ... având codul de înregistrare fiscală același cu codul numeric personal.

Potrivit art. 72 alin. (1) din O.G. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală cu privire la: “**Obligația de înregistrare fiscală** ;

(1) Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală va fi:

..... e) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(3) În vederea atribuirii codului de identificare fiscală persoanele prevăzute la alin. (1) lit. a), c) și e) au obligația să depună declarație de înregistrare fiscală. “

După data de 01.01.2007, în conformitate cu articolul mai sus menționat, persoanelor fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere (neînregistrate în scopuri de TVA), le-a fost atribuit de organul fiscal competent din subordinea A.N.A.F., un cod de înregistrare fiscală diferit de C.N.P., Persoana Fizică .. primind astfel codul de înregistrare fiscală .

Potrivit **O.U.G. 44/2008** privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, în anul 2009 după schimbarea formei de autorizare se poate face distincția între persoana fizică .. și **Persoana Fizică Autorizată** ., conform prevederilor legale din actul normativ menționat.

Motivația petentei că **subvențiile încasate nu sunt venituri proprii** ale P.F.A., ci reprezintă venituri personale ale .. încasate în conturi separate, deschise la B.C.R. Tulcea, este eronată deoarece din copiile extraselor de cont anexate la contestație reiese că până la data de ...2010, P.F.A. .. nu a deținut cont bancar.

Contestatorul omite să precizeze că subvențiile primite în anul 2009 sunt în sumă de ... lei și nu de ... lei așa cum face referire în contestație.

Diferența în sumă de ... lei reprezintă sprijin financiar acordat la achiziția de motorină în cuantum de 1 leu/litru, neînregistrată în evidența contabilă a contribuabilului, dar evidențiat de organul de inspecție fiscală în anexa nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală nr.2011 și pe care acesta și-o însușește.

Potrivit prevederilor pct. 51 din OMFP nr. 1040/2004 de aprobare a Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

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

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

(3) “Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit”.

Din R.I.F. nr.2011 reiese faptul că petenta nu a respectat prevederile legale mai sus menționate.

Referitor la susținerea petentei că: *organul fiscal a considerat fără temeii legală, cheltuielile sunt nedeductibile la nivelul întregii subvenții încasate, fapt imposibil, din punct de vedere cronologic întrucât se poate vedea în extrasele bancare și din Registrul Jurnal încasări și plăți, că, cheltuielile au fost efectuate înaintea încasării subvențiilor, iar subvențiile deja încasate prin bancă nu au fost ridicate din bancă în momentul efectuării cheltuielilor* ” aceasta se află într-o gravă eroare când face referire la cronologia cheltuielilor **întrucât**, inspecția fiscală analizează modul de determinare a bazei impozabile, respectarea regulilor generale de stabilire a venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile aferente realizării venitului, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă înregistrate într-un an fiscal și nu cronologia efectuării cheltuielilor.

Conform Registrului jurnal de încasări și plăți rezultă că petentul a înregistrat în evidența **PFA** ... cheltuielile subvențiilor încasate (motorină, îngrășăminte, pesticide, semințe), însă nu a înregistrat și veniturile din subvenții. Dacă veniturile din subvenții sunt ale **persoanei fizice** ... și nu ale **PFA** ..., atunci și cheltuielile aferente subvențiilor sunt ale persoanei fizice și se ajunge la același rezultat fiscal.

De asemenea afirmația petentei că *subvențiile încasate nu au fost ridicate din bancă în momentul efectuării cheltuielilor*, exprimă o realitate, **în opinia organului de inspecție fiscală**, “sumele încasate din subvențiile încasate au fost utilizate inițial pentru constituirea de depozite bancare în nume personal sau depuneri în fonduri de investiții.”

Potrivit prevederilor art. 42 lit.a) și lit.r) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: ” *...următoarele venituri nu sunt impozabile:*

a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice, precum și cele de aceeași natură primite de la alte persoane, cu excepția indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă. “

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

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

În acest sens organul de inspecție fiscală nu a inclus în baza de impunere veniturile primite de la A.P.I.A. sub formă de subvenții și alte forme de sprijin de către P.F.A. ..., procedând corect și legal la determinarea obligațiilor fiscale datorate de aceasta.

Menționăm, că pentru veniturile obținute din subvenții și cheltuielile aferente subvențiilor sau altor forme de sprijin financiar încasate, contribuabilul **nu a condus o evidență contabilă separată sau specială.**

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit în conformitate cu prevederile legale diferența de impozit pe venit în sumă de ... **lei**, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei cu privire la această sumă.

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

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

DECIDE:

Art.1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației, formulată de P.F.A... pentru suma totală de ... **lei**, reprezentând impozit pe venit în sumă de ... **lei** și dobânzi de întârziere în sumă de ... **lei**, stabilită de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr.2011.

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