

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .. a fost sesizat, de 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 de P.F.A... cu sediul in loc. .. , jud ... CIF .. nr. ORC

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. ... referitoare la obligatii de plata in suma de.... lei, reprezentand impozit venit cat si a Raportului de inspectie fiscala nr.

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 deciziei de impunere , respectiv ..., potrivit semnaturii si amprentei stampilei de pe comunicarea deciziei de impunere, 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) P.F.A. ... formuleaza contestatie impotriva deciziei de impunere nr. ... pentru baza de impunere stabilita de Directia Generala a Finantelor Publice .. Activitatea de Inspectie Fiscala, Serviciul inspectie fiscala persoane fizice solicitand ca prin Decizia de solutionare sa se admita contestatia formulata pentru suma de ... lei, reprezentand impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul ...

Petenta arata ca in perioada ...la petenta a fost efectuata inspectia fiscala generala cu privire la modul de stabilire, calculare si declarare a obligatiilor datorate la bugetul general consolidat , perioada supusa verificarii fiind ...pentru impozitul pe venit iar activitatea desfasurata conform cod CAEN este cultivarea cerealelor(exclusiv orez), plantelor leguminoase si a plantelor de seminte oleaginoase*.

Mai arata ca la verificarea modului de inregistrare a tuturor veniturilor aferente activitatii desfasurata si a evidentierii acestor venituri pentru determinarea tuturor operatiunilor impozabile realizate in anul ...inspectorii au constatat o diferente in suma de ...lei (sume incasate de la A.P.I.A.), in-cadrate de inspectorii fiscali in prevederile art. 48, alin, 2 si art. 83 din Lg. 571/2003(A), coroborat cu prevederile O.M.F. 1040/2004.

Fata de constatarea mentionata mai sus, inscrisa in Raportul de inspectie fiscala nr.... ,petenta considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat impozit pe venit suplimentar de plata pentru anul .. in suma de .. lei.

Mai arata petenta ca prin Decizia nr. ... de acordare a platilor in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata - campania .. emisa de A.P.I.A. Centrul Judetean ... au fost stabilite urmatoarele sume de plata fata de P.F.A.....in cadrul urmatoarelor scheme:

- schema de plata unica pe suprafata - SAPS in suma de ... lei;
- schema pentru plati nationale directe complementare-P.N.D.C.I. in suma de... lei.

Petenta arata ca asa cum rezulta si din extrasul bancar eliberat de C.E.C. Bank .., suma in quantum de... lei a fost virata in cont de catre A.P.I.A. in data de..., suma reprezentand PNDC1 - Plata nationala directa complementara pentru culturi situate in teren arabil, a carei sursa de finantare se asigura din bugetul national, conform OUG nr. 125/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, Ordinului M.A.D.R. nr. 246/2008, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 132 din Regulamentul CE nr. 73/2009, cu modificarile si completarile ulterioare si in conformitate cu prevederile art. 42 ,lit. a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare ce precizeaza ca „in intelesul impozitului pe venit, urmatoarele venituri **nu sunt impozabile**: a) ajutoarele, indemnizatiile si alte **forme de sprijin cu destinatie** speciala, acordate **din bugetul de stat.....**” petenta considerand ca suma de ... lei ,ce a fost inregistrata in Registrul de incasari si plati si **a fost preluata corect in declaratia 200**, privind veniturile realizate pe anul .., ca **venit neimpozabil, diminuind** corespunzator **suma veniturului** brut de la randul 1.

Petenta considerand ca impozitul in suma de.. lei nu este stabilit conform prevederilor Codului fiscal in vigoare ,astfel ca , Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de .. si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nrdin data de ..., sunt acte administrative fiscale ce dispun in mod netemeinic si nelegal, ca P.F.A. .. sa fie obligata sa plateasca impozit pe venit suplimentar in suma ... lei.

P.F.A. .. solicita sa se desfiinteze in intregime actele administrative atacate, obligand organul fiscal emitent sa emita o noua decizie de impunere cu o noua baza de impozitare corespunzatoare.

II. Activitatea de inspectie fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr. ... precizeaza ca analizand Raportul de inspectie fiscala nr. ... si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. ... intocmite de D.G.F.P.-Activitatea de inspectie fiscala - Serviciul inspectie fiscala persoane fizice precizeaza ca citatul din art

.42 din Lg.571/2003 actualizata prezentat de contribuabil in sustinerea contestatiei a fost aprobat prin aparitia Ordonantei nr. 30/2011 intrata in vigoare la data de 05.09.2011, nefiind aplicabila in mod retroactiv pentru perioada supusa inspectiei fiscale, cand acelasi articol mentionat nu avea aceleasi prevederi ,iar legiuitorul abia prin aparitia H.G. nr. 50/2011 ce intrata in vigoare cu data de 31.01.2012 modifica si normele de aplicare a codului fiscal incluzand in cadrul veniturilor neimpozabile si sprijinul pe suprafata primit de la A.P.I.A.

Activitatea de inspectie fiscala considera ca organul de inspectie fiscala a procedat corect si propune respingerea contestatiei privind fondul contestatiei.

III. Luand in considerare constatarile organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:

A) Referitor la Decizia de impunere nr. ... prin care a fost stabilit in sarcina petentei impozit venit in suma de ... lei aferent unei baze impozabile de ... lei.

Perioada supusa verificarii privind impozitul pe venit: ...

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. .. ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ... organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada aferenta anului ... impozit pe venit in suma de ... lei aferent unei baze impozabile de ..lei ce provine din neinregistrarea ca si venit impozabil in anul ..., a schemei de plata nationala directa complementara decuplata de productie, acordata prin Decizia nr. .. ,suma virata petentei de catre C.E.C. Bank ... in data de.., emisa de A.P.I.A.

Petenta considera ca suma a fost stabilita in sarcina sa in mod eronat fiind aferenta unui venit neimpozabil.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicate prevederile art. 48 alin. (1) alin. (2) lit. a 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.

Desemeni conform H.G. 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal referitor la modul de aplicare al art. 48 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 și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, 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.

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.

Din analiza dosarului contestatie rezulta faptul ca petenta in baza Deciziei de acordare a platilor in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata – campania 2010- nr. .. emisa de A.P.I.A. a beneficiat de o schema de plăți directe și plăți naționale directe complementare in suma de..lei, suma incasata in data de

Aceelasi 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 veniturii. 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.”

Astfel 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 veniturii.

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 31.01.2012 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 spijinul 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 aceasata sursa sunt incluse in categoria cheltuielilor nedeductibile, practic efectul fiscal fiind acelasi.

Fata de situatia de fapt si de drept prezentată, organul de solutionare al contestatiei a retinut că **P.F.A. ...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 .. cu toate ca si-a inclus pe cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate din aceasta sursa de venit, fapt ce a **contribuit la diminuarea venitului net si implicit a impozitului pe venit aferent anului ..**

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 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”.

B). Referitor la Raportul de inspectie fiscala nr. ...

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. ... prin Biroul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere, in conditiile in care aceasta vizeaza Raportul de inspectie fiscala nu este act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.

In fapt, P.F.A. ... prin contestatia inregistrata la D.G.F.P .. sub nr. ..contesta Raportul de inspectie fiscala nr ...

In drept, art. 85, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

ART. 85

“Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri”.

Art. 109 din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza urmatoarele:

ART. 109

“Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale”.

Art. 206, alin. (2) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

ART. 206

“Forma și conținutul contestației

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”.

Din contextul prevederilor legale mai sus citate se retine ca rezultatele inspecției fiscale consemnate in Raportul de inspecție fiscala nr. ... a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .. act ce produce efecte juridice de drept fiscal.

Astfel, titlul de creanta si actul susceptibil a fi contestat este numai Decizia de impunere deoarece numai aceasta creaza o situatie juridica noua prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina societatii contestatoare. De astfel, in art. 206, alin. (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede cu claritate faptul ca obiectul contestatiei il poate constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanta sau intr-un act administrativ fiscal.

Raportul de inspectie fiscala nu creaza prin ele insusi o situatie juridica noua, el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala si sta la baza emiterii Deciziei de impunere. Sumele inscrise in raport reprezinta doar constatari ale organului de inspectie, care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata in conditiile in care legiuitorul a prevazut in mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanta in materie fiscala.

Avand in vedere cele mentionate mai sus ,contestatia formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ... urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.205, art.206, art.207, art.209 si art. 216 al.(1) si (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, se

DECIDE :

Art.1. Respingerea ca nemotivata a contestatiei P.F.A. ... cu privire la Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ... cu privire la suma de ...lei reprezentand impozit pe venit.

Art.2. Respingerea ca inadmisibila a contestatiei P.F.A. .. cu privire Raportului de inspectie fiscala nr....

Art.2. Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul... in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV ,

.....