

DECIZIA nr.din 2014
privind soluționarea contestației formulate de

.....

Cu adresa nr., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** sub nr., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulate de din împotriva *Deciziei 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. emisă de reprezentanți ai A.J.F.P.*

Decizia de impunere contestată a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr.
... are domiciliul în și CNP

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit;
- lei accesorii aferente impozitului pe venit.

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 contribuabilului în data de, iar contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr.

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

I Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...]În fapt, prin 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 emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice ...sub nr. .. din s-a stabilit, între altele, că în anii verificați 2011 și 2012, „cheltuielile nedeductibile aferente veniturilor neimpozabile, respectiv cheltuielile aferente veniturilor din subvenții, au fost estimate și sunt nedeductibile la calculul impozitului pe venit”.

În concret, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de – pe care, ca anexă a deciziei mai sus menționate, în contest, de asemenea, sub același aspect – s-a reținut că, în anul 2011, am încasat subvenții de la ..., în sumă de lei, sumă care ar reprezenta venit neimpozabil conform art. 42, lit. r) Cod fiscal, deci față de art. 48, alin. (7), lit. b) Cod fiscal, s-a determinat „ponderea veniturilor neimpozabile în total venituri din anul 2011” și s-a procedat la „ajustarea cheltuielilor aferente din subvenții, concluzionându-se că ar fi nedeductibilă suma de lei, pentru care s-a stabilit un impozit pe venit în sumă de lei, pentru care s-au aplicat majorări de întârziere în cuantum delei și penalități de întârziere în cuantum de

În aceeași manieră și folosindu-se același raționament, s-a „estimat” ca, aferent anului 2012, ar fi nedeductibilă suma de lei, pentru care s-a stabilit un impozit pe venit în sumă de lei.

Cu titlu preliminar, trebuie arătat că sprijinul pe care l-am primit de la APIA în baza OUG nr. 125/2006 a fost încadrat eronat la art. 42, lit. r) Cod fiscal, ce se referă la „subvențiile primite pentru achiziționarea de bunuri”, întrucât, în realitate, aceasta se încadrează la art. 42, lit. a) Cod fiscal (...).

În acest sens, Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, detaliază la pct. 4¹ cu privire la aplicarea art. 42, lit. a) Cod fiscal(...).

Consider că această încadrare eronată nu a fost întâmplătoare dorindu-se a se introduce de o manieră tendențioasă ideea că sprijinul primit de subsemnatul ar fi avut ca scop desfășurarea activității agricole, pe când de fapt, după cum rezultă cu claritate din dispozițiile art. 5, alin. (1) din OUG nr. 125/2006, „schema de plată unică pe suprafață constă în acordarea unei sume uniforme pe hectar , plătită o dată pe an, decuplată total de producție”.

Din punct de vedere fiscal aceasta înseamnă decuplarea totală de activitatea agricolă pe care o desfășoară și prin urmare de veniturile și de cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri.

De altfel, după cum se statuează în adresa nr.din a, anexată prezentei, tratamentul fiscal al acestei categorii de venituri este același, indiferent de existența sau nu a autorizației de funcționare pentru desfășurarea activității.

Deci, sumele primite de subsemnatul cu titlu de sprijin de la în baza OUG nr. 125/2006, nici măcar nu ar fi putut fi examinate în cadrul controlului, dat fiind că nu se circumscriu sferei venitului brut obținut de subsemnatul ca persoană fizică autorizată așa cum rezultă inclusiv din Decizia nr. din , anexată prezentei, pe care vă rog să o aveți în vedere, raportat la principiul prevăzut de art. 5, alin. (1) Cod de procedură fiscală.

În subsidiar, rog a se observa că inclusiv în ipoteza în care am putea accepta că s-ar aplica, în ceea ce privește sprijinul pe care l-am primit de la în baza OUG nr. 125/2006, prevederile art. 48, alin. (7), lit. b) Cod fiscal, (...), tot ar fi netemeinică modalitatea de stabilire a acestor cheltuieli, în contextul în care organul de inspecție fiscală menționează „cu privire la cheltuielile nedeductibile aferente veniturilor neimpozabile (...) care n-au putut fi delimitate din evidența contabilă, am procedat la estimarea lor”.

Într-adevăr, din contabilitatea prezentată la control puteau fi foarte ușor delimitate cheltuielile corespunzătoare sprijinului pe care l-am primit de la în baza OUG nr. 125/2006 – ex. comisioane bancare, conform extraselor de cont – așa încât nu era nicidecum nevoie de o estimare.

În nici un caz prin cheltuiala corespunzătoare sau aferentă pentru a prelua termenul utilizat în cadrul Raportului – nu se poate înțelege o extragere proporțională simplistă a acestora din totalul cheltuielilor deductibile.

În speță nu se regăsesc nici ipotezele de aplicare și de astfel, nici metodele stabilite prin OANAF nr. 3389/2011.

În consecință, în mod neîntemeiat s-au stabilit în sarcina subsemnatului, ca obligații de plată sumele de lei, lei, lei și respectiv lei cu titlu de diferență de impozit anual, majorări de întârziere și penalități[...].”

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat la, s-au stabilit următoarele:

„[...] În anul 2011 a încasat subvenții de la APIA pentru terenul în arendă, în sumă de lei sumă care reprezintă venit neimpozabil conform art. 42, lit. r), din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (...).

În conformitate cu prevederile art. 48, alin. 7, lit. b) din Legea 571/2003 (...)

Față de raportul preliminar încheiat în și comunicat contribuabilului la data de cu privire la cheltuielile nedeductibile aferente veniturilor neimpozabile, așa cum prevede temeiul legal de mai sus, care n-au putut fi delimitate din evidența contabilă, am procedat la estimarea lor conform art. 67, alin. (1), alin. (3) și (4) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, am determinat ponderea veniturilor neimpozabile în totalul din anul 2011: venituri impozabile declarate lei + venituri neimpozabile din subvenții lei + venituri nedeclarate lei = lei.

Venituri neimpozabile din subvenții lei/total venituri lei =%, ponderea veniturilor neimpozabile în total venituri.

În consecință, am procedat la ajustarea cheltuielilor aferente veniturilor din subvenții după cum urmează: lei – total cheltuieli x ...% = lei sunt nedeductibile la calculul impozitului pe venit motiv pentru care în timpul și ca urmare a inspecției fiscale a fost calculat un impozit pe venit în sumă de lei.

[...] am constatat că în anul 2012, contribuabilul a încasat subvenții de la APIA pentru terenul în arendă, în sumă de lei sumă care reprezintă venit neimpozabil conform art. 42, lit. r) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare [...].

Față de raportul preliminar încheiat la și comunicat contribuabilului la cu privire la cheltuielile nedeductibile aferente veniturilor neimpozabile, așa cum prevede temeiul legal de mai sus, care nu au putut fi delimitate din evidența contabilă, am procedat la estimarea conform art. 67, alin. (1), (3) și (4) din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 11, alin. (1) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, am determinat ponderea veniturilor neimpozabile în total venituri din anul 2012.: venituri impozabile declarate lei + venituri neimpozabile din subvenții lei – lei venituri nedeclarate 2011 = lei.

Venituri neimpozabile din subvenții lei/total venituri lei =% ponderea veniturilor neimpozabile în total venituri.

În consecință, am procedat la ajustarea cheltuielilor aferente veniturilor din subvenții după cum urmează: lei – total cheltuieli x% = lei, sunt nedeductibile la calculul impozitului pe venit motiv pentru care în timpul și ca urmare a inspecției fiscale a fost calculat un impozit pe venit în sumă de lei.

Facem mențiunea că suma de lei a fost încasată de în data de 09.07.2012 și a fost considerată ca venituri impozabile în anul 2011. În consecință suma de lei va reprezenta venituri neimpozabile în anul 2012, iar impozitul pe venit se va corecta în minus cu suma de lei[...].”

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

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. a fost efectuată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către, printre care și impozitul pe venit aferent perioadei

.... are ca obiect principal de activitate “.....” - cod CAEN

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 și la calculul accesoriilor în sumă de lei (... lei dobânzi + lei penalități de întârziere).

..... contestă parțial sumele stabilite suplimentar la control, respectiv impozitul pe venit în sumă de lei (..... lei pentru anul 2011 + ... lei pentru anul 2012) și accesoriile aferente în sumă de lei (..... lei dobânzi + lei penalități).

Impozitul pe venit stabilit suplimentar a fost calculat pentru cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de lei (..... lei x 16% = lei) corespunzătoare veniturilor neimpozabile, respectiv subvenții primite de la APIA pentru suprafața de teren luată în arendă de contribuabil, în conformitate cu prevederile art.48 alin (7) lit.b) din Codul fiscal.

În fapt, a încasat subvenții privind sprijinul pe suprafață primit de la APIA pentru terenul luat în arendă, respectiv suma de lei pentru anul 2011 și suma de lei pentru anul 2012, venituri neimpozabile, conform prevederilor art. 42 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal și a normelor metodologice aferente acestuia.

În conformitate cu prevederile art. 67 alin. (1), alin (3) și alin (4) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, și întrucât nu au putut fi delimitate cheltuielile aferente veniturilor din subvenții neimpozabile, organele de inspecție fiscală a procedat la determinarea prin estimare a cheltuielilor nedeductibile aferente veniturilor neimpozabile din subvenții, luând în calcul ponderea veniturilor neimpozabile în totalul veniturilor pentru anii 2011 și 2012 și stabilind cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de lei, pentru care a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de lei.

Prin contestata formulată, contribuabilul susține că au fost stabilite în mod eronat prin estimare cheltuieli nedeductibile aferente veniturilor din subvenții, invocând pe de o parte decuplarea acestora de activitatea agricolă, iar pe de altă parte, ca acestea sunt reprezentate de comisioane bancare care sunt ușor de identificat în contabilitate.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

„[...]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[...].

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;

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Potrivit acestor prevederi, în venitul brut se cuprind sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității.

În ce privește încadrarea veniturilor din subvenții în prevederile art. 42 din Codul fiscal, menționăm că până la data de, aceste sume încasate de la APIA nu se regăsesc menționate în mod expres ca forme de sprijin cu destinație specială cuprinse în categoria veniturilor neimpozabile.

Începând cu data de, au fost modificate normele de aplicare a art. 42 lit. a) din Codul fiscal, fiind incluse în categoria veniturilor neimpozabile și sumele primite de la APIA ca sprijin pe suprafață, potrivit pct. 4¹ din HG nr. 44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, astfel:

„[...]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, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 74/2010, cu completările ulterioare, începând cu anul 2010, 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 nr.125/2006 pentru aprobarea schemelor de plăți directe și plăți naționale directe complementare, care se acordă în agricultură începând cu anul 2007, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 139/2007, cu modificările ulterioare și pentru modificarea art. 2 din Legea nr.36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură și actelor normative date în aplicarea acesteia[...]*”;

Astfel, până la data de ... sprijinul pe suprafață este inclus în venitul brut, dar și cheltuielile efectuate din această sursă sunt cuprinse în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, iar începând cu data de ..., sprijinul pe suprafață este cuprins în categoria veniturilor neimpozabile, dar cheltuielile efectuate din aceste surse sunt incluse în categoria cheltuielilor nedeductibile, efectul fiscal fiind același.

Potrivit art. 48, alin. (7), lit. b) din Codul fiscal, nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile.

Având în vedere că organele de inspectie fiscală nu a putut identifica cheltuielile nedeductibile aferente veniturilor neimpozabile (subvenții) în sumă totală de lei, respectiv care este cuantumul cheltuielilor care au fost plătite din subvențiile primite de la APIA, se constată că acestea au procedat corect la estimarea cheltuielilor potrivit art. 67, alin. (1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: “[...]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. [...]”, stabilind cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de ... lei, pentru care a fost calculat o diferență de impozit pe venit în sumă de lei (16%).

Astfel, în mod eronat contribuabilul susține că sumele primite de la APIA nu trebuiau examinate la controlul fiscal, invocând decuplarea totală de producție a sumelor primite, interpretată greșit de contribuabil.

În acest sens, art. 5 alin. (1) din OUG 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, invocat în contestație, prevede: “*Schema de plată unică pe suprafață constă în acordarea unei sume uniforme pe hectar, plătită o dată pe an, decuplată total de producție*”.

Astfel, conform acestor prevederi, suma acordată pe fiecare hectar este decuplată total de producție, în sensul necondiționării acestor sume de obținerea producției și nu în sensul dat de contribuabil “*decuplarea totală [...] de venituri și chetuieli*”.

De asemenea, susținerea contribuabilului referitoare la cheltuielile nedeductibile aferente veniturilor neimpozabile și anume că acestea sunt constituite doar din comisioane bancare, nu poate fi luată în considerare, tinând cont de specificul activității desfășurate, care în mod clar presupune cheltuieli cu motorină, semințe, îngrășăminte, etc., rezultând astfel că organele de inspectie fiscală au procedat corect la estimarea cheltuielilor, întrucât nu s-au putut delimita din evidența contabilă.

Referitor la decizia de solutionare a unei contestatii emisă de DGFP în anul 2012, invocată în contestație de d-nul ... și depusă în copie la dosarul cauzei, precizăm că obiectul acestei contestatii l-a constituit impozitarea la control a subvențiilor primite de la APIA ca ajutor de stat acordat producătorilor agricoli, iar prin decizia de solutionare s-a stabilit că aceste venituri sunt neimpozabile, conform art. 42 lit. a) din Codul fiscal.

În cazul, organele de inspectie fiscală au stabilit că sunt venituri neimpozabile subvențiile primite de la APIA ca ajutor de stat acordat contestatorului, așa cum s-a stabilit și prin decizia de solutionare menționată mai sus, nefiind diferite între aceste constatări. Însă, conform prevederilor art. 48 alin. (7) lit. b) din Codul fiscal, nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile, așa cum am arătat mai sus, astfel încât organele de inspectie fiscală au stabilit corect cheltuieli nedeductibile în sumă de lei aferente veniturilor neimpozabile în sumă de lei.

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea cheltuielilor nedeductibile aferente veniturilor neimpozabile din subvenții, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe venit în sumă de lei, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de ... lei (... lei + lei) calculate în baza art. 119 alin. (1), art.120 alin. (1) și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată și confirm principiului de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*".

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată dedin împotriva *Deciziei 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.*, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală actualizată se:

DECIDE:

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

- lei impozit pe venit;
- lei accesorii aferente impozitului pe venit.

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 (sase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.