

## 208.II.2008

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ... a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscala –Serviciul inspecție fiscala persoane fizice prin adresa nr. ... cu privire la contestatia formulata de P.F. ... cu domiciliul fiscal in ....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin **Decizia de impunere nr.... din ...privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala in suma de ..lei ce reprezinta :**

-impozit pe venit=... lei;

-accesorii aferente =... lei.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut la art. 207 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala.

Directia Generala a Finantelor Publice ... prin biroul 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.

Prin adresa nr. ... Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. ... a solicitat un punct de vedere Directiei Generale Legislatie Impozite Directe din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor care a remis spre solutionare Directiei generale legislatie proceduri fiscale . Cu adresa nr..... inregistrata la DGFP ... sub. nr. ..., Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia generala legislatie proceduri fiscale ne comunica punctul de vedere in vederea solutionarii contestatiei.

**I-P.F. ST...** contesta masurile dispuse prin Decizia de impunere nr. ... privind obligatiile suplimentare de plata in suma de ... lei ce reprezinta :diferenta impozit de plata suma de ... lei si accesorii suma de ... lei, sume ce rezulta din deciziile de impunere pe anii 2004, 2005 si 2006, invocand urmatoarele argumente:

**Pentru anul 2004**, organul de inspectie fiscala a stabilit o diferenta de ... lei reprezentand cheltuieli efectuate in anul fiscal 2004 in vederea infiintarii culturilor de toamna,ale caror venituri vor fi inregistrate in anul fiscal 2005 drept pentru care contesta interpretarea de catre organul fiscal a art. 48 al(4) lit.a din Legea nr. 571/2003 , actualizata, respectiv prevederile pct.52 al(2) din Ordinul 1040/2004.De asemenea contestatorul mentioneaza ca aceste cheltuieli au fost finantate direct de Ministerul Agriculturii prin acordarea de bonuri valorice numite *sprijin direct acordat producatorilor agricoli pentru infiintarea culturilor de toamna*,bonuri valorice pe care le-a inregistrat ca subventii, in anul in care au fost date si nu ca venituri anticipate.Tot pentru anul 2004 contestatorul mentioneaza ca la rubrica *pierderi fiscale de recuperat* inspectia fiscala a tras linie in loc sa inscrie suma de - ... lei asa cum rezulta din Decizia de impunere pe anul 2003( anexata la dosarul cauzei).

**Pentru anul 2005** contestatorul mentioneaza ca este diminuata suma cheltuielilor deductibile cu ... lei , suma ce reprezinta achizitia unui tractor ce si-a indeplinit durata de folosinta de pe vremea cand apartinea S.C. ... si a fost inregistrat ca obiect de inventar si socotit ca atare.

**Pentru anul 2006** persoana fizica ... mentioneaza ca la rubrica Venit brut din Anexa nr. 1 , organul de control stabileste suma de ... lei, desi in Registrul de incasari

si plati suma de ...lei inregistrata la pozitia nr. ... in data de ... reprezinta despagubiri pentru calamitatile naturale, ea nefiind inclusa in venituri brute supuse impozitarii.

Pentru cele mentionate mai sus contestatorul solicita dispunerea reanalizarii tratamentului fiscal aplicat cheltuielilor si a modului in care a fost stabilita baza de impunere pentru anii fiscali 2004, 2005 si 2006.

**II.-Activitatea de inspectie fiscala – Serviciul inspectie fiscala persoane fizice** prin Referatul privind propunerile de solutionare a contestatiei inregistrat sub nr. ... face urmatoarele precizari:

Sumele stabilite suplimentar sunt legale deoarece **pentru anul 2004** inspectia fiscala a stabilit o diferenta de impozit pe venit in suma de ... lei care provine din cheltuieli in suma totala de ... lei ce constau in suma de ... lei cheltuieli cu plata unor servicii prestate de terti pe baza unor documente- procese verbale de receptia lucrarilor, nesemnate, nestampilate- ce nu indeplinesc conditiile pentru a fi considerate documente contabile si suma de ... lei cheltuieli efectuate in anul fiscal 2005 in vederea infiintarii culturilor de toamna care vor realiza venituri in anul 2005 si care au fost tratate in conformitate cu prevederile pct. 52 al(2) din Ordinul 1040/2004.

**Referitor la anul 2005**, inspectia fiscala a stabilit diferenta impozit pe venit in suma de ... lei care provine din cheltuieli in suma totala de .... lei pentru care nu s-a dat drept de deducere deoarece :

- suma de ...lei reprezinta plata unor servicii prestate de terti pe baza unor documente- procese verbale de receptie a lucrarilor, nesemnate, nestampilate – ce nu indeplinesc conditiile cerute de O.M.F.P. nr. 1040/2004 , pentru a fi considerate documente contabile;

- suma de ... lei reprezinta cheltuieli cu achizitionarea unui mijloc fix fara a respecta art. 48 al(4) lit.c. din Legea nr. 571/2003 (A) ® ;

- suma de ... lei sunt cheltuieli inregistrate fara documente justificative (art. 48, al(4) lit.a ) din Legea nr. 571/2003 (A) ® ;

- suma de ... lei reprezinta variatia stocului de marfa conform pct. 52 al(2) din O.M.F.P. nr. 1040/2004 .

**Referitor la anul 2006** inspectia fiscala a stabilit diferenta impozit venit in **suma de ... lei** care provine din cheltuieli in suma de ... lei ce consta in suma de ... lei cheltuieli cu plata unor datorii catre persoane fizice pe chitante de mana care nu au calitatea de act justificativ, incalcandu-se prevederile art. 48 al(4) lit.c. din Legea nr. 571/2003 (A) ® si cheltuieli in suma de ... lei reprezentand variatia stocului de marfa, conform pct. 52 al(2) din O.M.F.P. nr. 1040/2004.

Fata de cele prezentate mai sus Activitatea de inspectie fiscala propune respingerea in totalitate a contestatiei.

**III.-Luind in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:**

Verificarea s-a efectuat in baza prevederilor O.G. nr. 92/2003 ® modificata si completata privind verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor fiscale, a respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile de catre P.F. ...

**Verificarea a cuprins perioada 2004 -2006.**

### Anul 2004

A .Organul de inspectie fiscala a stabilit o diferenta de **impozit pe venit in suma de ... lei** ce provine din cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de ... lei. Aceasta cheltuiala este formata din suma de ... lei cheltuieli cu plata unor servicii prestate de terti pe baza de documente ce nu indeplinesc conditiile cerute de Ordinul nr. 1040/2004 , pentru a fi considerate documente justificative si suma de ... lei **cheltuieli efectuate in anul 2004 in vederea infiintarii culturilor de toamna care vor genera venituri in anul 2005 si care au fost tratate de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile pct. 52 al(2) din Ordinul 1040/2004.**

In contestatia formulata P.F. ... face referire doar la suma de ... lei reprezentand cheltuieli efectuate in anul 2004 in vederea infiintarii culturilor de toamna ale caror venituri au fost inregistrate in anul fiscal 2005.

**Cauza supusa solutionarii D.G.F.P. ... este de a stabili legalitatea masurilor organelor de inspectie fiscala, care a stabilit cheltuielile efectuate cu infiintarea culturilor de toamna din anul curent( 2004) ca fiind nedeductibile in conditiile in care se vor genera venituri in anul urmator ( 2005).**

**In fapt-** P.F. ... a primit in anul 2004 de la Ministerul Agriculturii bonuri valorice ca sprijin direct acordat producatorilor agricoli pentru infiintarea culturilor de toamna, ale caror venituri au fost generate in anul urmator.

Din verificarea modului de inregistrare a tuturor cheltuielilor aferente veniturilor s-a constatat o diferenta in suma de ... lei ce rezulta din diminuarea cheltuielilor aferente anului fiscal 2004 cu cheltuielile anticipate efectuate pentru pregatirea si insamantarea terenului, cheltuieli aferente veniturilor realizate in anul urmator respectiv 2005.

Pentru anul 2004 rezulta un venit net anual impozabil suplimentar in suma de ... lei cu un **impozit venit suplimentar in suma de ... lei.**

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor, prin adresa nr. ... inregistrata la DGFP ... sub. nr. ..., Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia generala legislatie proceduri fiscale specifica :

Contribuabilii care obtin venituri din activitati agricole asa cum sunt mentionate la Cap. VII " Venituri din activitati agricole " din Titlul III din Codul Fiscal si au optat pentru determinarea venitului net din acea activitate , pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla , determina venitul net anual prin deducerea din venitul brut realizat, a cheltuielilor care sunt aferente realizarii venitului astfel cum rezulta din contabilitatea in partida simpla cu respectarea prevederilor alin (4) -(7) al art. 48 din Codul fiscal , coroborate cu prevederile pct. 36 si 37 din Normele de aplicare a acestui articol , aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit uneia din regulile generale de stabilire a venitului net din activitati independente determinat pe baza contabilitatii in pardida simpla , prevazuta de art.48 alin.(1) din Codul fiscal **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.**

**Pe de alta parte alin. 4 lit.a) si b) al art.48 prevede "condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse respectiv:**

**a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;**

**b) să fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;....**

Din coroborarea celor de mai sus rezulta ca în cazul în care persoanele fizice obțin venituri din activități agricole și au optat pentru determinarea venitului net din acea activitate, pe baza datelor din contabilitatea în partida simplă, **cheltuielile efectuate în anul curent pentru culturi care vor genera venituri în anul următor**, în baza prevederilor art.48 alin (1) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **vor fi luate în calcul la determinarea venitului net în anul calendaristic în cursul căruia au fost efectiv platite.**

**In contextul celor menționate mai sus se retine ca masura dispusa de organul de inspectie fiscala cu privire la stabilirea diferentelor constatate nu este intemeiata legal, drept pentru care pentru acest capat de cerere va fi desfiintat partial actul administrativ fiscal atacat.**

**In concluzie, în baza precizarilor primite prin adresa Direcției generale legislație proceduri fiscale, a prevederilor art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 36 și 37 din Normele de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, a prevederilor pct 43 din Ordinul 1040/2004 pentru aprobarea normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala va recalcula venitul net aferent anului 2004 al PF ... ținând cont de momentul când cheltuielile efectuate au fost efectiv platite.**

**Cheltuielile efectuate vor fi luate în calcul la determinarea venitului net, în anul calendaristic în cursul căruia au fost efectiv platite.**

**B.** De asemenea pentru anul 2004 contestatorul menționează ca la rubrica “pierdere fiscală de recuperat” inspectia fiscală a tras linie în loc să înscrie suma de – ... lei așa cum rezulta din Decizia de impunere anuală pe anul 2003.

Organul de soluționare a contestației, analizând toate documentele anexate la dosarul cauzei a constatat că în *Declarația de venit global pentru anul 2004 înregistrată la A.F.P. ... sub nr. ...*, domnul ... nu a ținut cont de nicio pierdere fiscală reportată în determinarea venitului anual impozabil iar dreptul la report este personal și netransmisibil, așa cum legal este specificat în **Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal precizează :**

**Art.80**

(1) Venitul net anual impozabil se stabilește pe fiecare sursă din categoriile de venituri menționate la art. 41 lit. a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate.

(3) Pierderea fiscală anuală înregistrată din activități independente, cedarea folosinței bunurilor și din activități agricole se poate compensa cu rezultatele pozitive obținute din aceeași sursă de venit. Pierderea care rămâne necompensată în cursul aceluiași an fiscal devine pierdere reportată. Pierderile provenind din străinătate ale persoanelor fizice rezidente se compensează cu veniturile de aceeași natură și sursă, din străinătate, pe fiecare țară, înregistrate în cursul aceluiași an fiscal, sau se reportează pe următorii 5 ani asupra veniturilor realizate din țara respectivă.

(4) Regulile de reportare a pierderilor sunt următoarele:

**a) reportul se efectuează cronologic, în funcție de vechimea pierderii, în următorii 5 ani consecutivi;**

- b) dreptul la report este personal și netransmisibil;  
c) pierderea reportată, necompensată după expirarea perioadei prevăzute la lit. a), reprezintă pierdere definitivă a contribuabilului.

Declarația de venit și declarații speciale

**ART. 83**

(1) Contribuabilii prevăzuți la art. 40 alin. (1) lit. a) și cei care îndeplinesc condițiile de la art. 40 alin. (2), cu excepția contribuabililor prevăzuți la alin. (4) din prezentul articol, au obligația de a depune o declarație de venit la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal. Declarația de venit se depune o dată cu declarațiile speciale pentru anul fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.

(3) Declarațiile speciale se completează pentru fiecare sursă de realizare a venitului. Declarațiile speciale se depun de toți contribuabilii care realizează, individual sau dintr-o formă de asociere, venituri din activități independente, precum și venituri din cedarea folosinței bunurilor, inclusiv pentru veniturile din activități agricole determinate în sistem real.(.....) Pentru veniturile realizate dintr-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere.

Deci, avand in vedere ca aceasta pierdere fiscala **nu a fost declarata de contribuabil** in Declaratia de venit global al anului 2004 ea nu a fost preluata in Decizia de impunere anuala 2004 la pct. 9 *Piederi fiscale reportate din anii precedenti*, drept pentru care acest capat de cerere va fi respins ca neantemeiat.

**ANUL 2005**

**Pentru anul 2005** – din diferenta stabilita de organul de inspectie fiscala in suma de ...lei impozit pe venit ce provine din cheltuieli pentru care nu s-a dat drept de deducere (... lei) contestatorul solicita ca suma de ... lei ,reprezentand suma platita pentru achizitionarea unui tractor,sa fie acceptata ca cheltuiala deductibila , **considerand ca acel tractor nu indeplineste conditiile pentru a se incadra in categoria mijloacelor fixe.**

Fata de acest capat de cerere organul de solutionare a contestatiei face precizarea :**Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată** ,defineste mijloacele fixe astfel :

**ART. 3**

Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Aceasta valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație;

b) are o durata normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set.

iar H.G. nr. 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe precizeaza :

**ART. 1**

(1) Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr.

[15/1994](#) privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de **1.800 lei**.

Având în vedere documentele prezentate în susținerea cauzei cât și legislația în vigoare considerăm ca acest tractor îndeplinește condițiile unui mijloc fix, drept pentru care acest capat de cerere va fi respins ca neantemeiat.

### **ANUL 2006**

**Pentru anul 2006**-contestatorul menționează ca în Anexa 1 a Raportului de inspecție fiscală nr. ..., anexată la dosarul cauzei, la rubrica Venit brut, organul de inspecție fiscală stabilește suma de ... lei deși în Registrul de încasări și plăți suma de ... lei înregistrată la poziția 168 în data de 19.10.2006 reprezintă despăgubiri pentru calamități naturale.

În conformitate cu prevederile art. 48 al(3) lit.c. din Legea nr. 571/2003, republicată se precizează: ”**ART. 48**

(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.

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

c) sumele primite ca despăgubiri;

Art. 94 al(1) (2) și (3) lit.e din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată precizează:

**“Obiectul și funcțiile inspecției fiscale**

(1) **Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.**

(2) **Inspecția fiscală are următoarele atribuții:**

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus 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;**

c) **sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.**

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

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;”**

Față de acest capat de cerere organul de inspecție fiscală trebuia să țină cont de datele înscrise în registrul jurnal de încasări și plăți și să respecte precizările art. 94 al (1) și (3) lit.e din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, drept urmare acest capat de cerere va fi desființat.

In concluzie contestatia P.F. ... va fi desfiintata pentru capetele de cerere mentionate in continutul deciziei si respinsa pentru celelalte capete de cerere , dar tinand cont ca nu putem determina cu exactitate valoarea impozitului pe venit si a majorarilor aferente pentru care actul administrativ fiscal atacat va fi desfintat partial si valoarea pentru care va fi respins partial , Decizia de impunere nr. .... va fi desfintata in totalitate urmand ca organul de inspectie fiscala sa incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.

In temeiul pct.12.7 din *Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:*”**decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceiasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia,inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**” .

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul pct. 43 din Ordinul 1040/2004 pentru aprobarea “ *Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* , art. 120 din O.G. nr. 92/2003,art. 83 al(1) -(3) , art. 80 al(1) (4) (5) lit.a , b, c, d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal ,art. 3 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată ,art. 1 din H.G. nr. 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe,art. 94 al(1) (2) si (3) lit.e din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,coroborat cu art.207, art. 209, art.210 si art.216 al(1) si(3) din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala.

#### **Directorul Executiv al Directiei Generale a Finantelor Publice**

#### **D E C I D E :**

**Art.1.-Desfiintarea Deciziei de impunere nr. ...** incheiata de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de inspectie fiscala prin care s-a stabilit de plata suma de ... lei reprezentand impozit pe venit ... lei si accesorii aferente ... lei , **urmand a se incheia un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.**

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

DIRECTOR EXECUTIV ,

.....

