



## DECIZIA NR. 10054/07.02.2019

privind soluționarea contestației formulate de

**X, JUD. IAȘI**, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. X/17.09.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Serviciul inspecție fiscală persoane fizice, cu Adresa nr. X/X/24.09.2018, înregistrată la instituția noastră sub nr. X/26.09.2018, cu privire la contestația formulată de **X**, cod de înregistrare fiscală RO X, cu sediul oraș Hârlău, str. X, nr. X, jud. Iași prin reprezentantul legal d-na X, cod numeric personal X.

Petenta contestă parțial următoarele titluri de creanță emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. VSG\_AIF X/31.07.2018:

**1.** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X/31.07.2018, emisă pe **X**, cod de înregistrare fiscală RO X, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

**2.** Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/31.07.2018, emisă pe numele **d-nei X**, cod numeric personal X, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- S lei impozit pe venit;
- S lei contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- S lei contribuții de asigurări sociale de stat.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actele administrative fiscale contestat au fost comunicate petentei cu Adresa nr. VSG AIF X/31.07.2018, prin poștă, în data de **03.08.2018**, potrivit confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în data de **17.09.2018** la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, unde a fost înregistrată sub nr. X.

Prin Adresa nr. X/24.09.2018, înregistrată la, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/25.09.2018, petenta a solicitat și susținerea orală a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X/31.07.2018 și Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/31.07.2018, susținere care a avut loc în data de 15.10.2018, conform Minutei încheiate, aflată în original la dosarul cauzei.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. X,** precizează faptul că conform mențiunilor din Decizia de impunere nr. VSG-AIF X/ 31.07.2018, Decizia de impunere nr. VSG-AIF X/31.07.2018 și a prezentărilor detaliate din Raportul de inspecție fiscală nr. VSG-AIF X/ 31.07.2018 prezenta contestație se referă la:

1. Sume considerate nedeductibile aferente materialelor de construcții folosite la amenajarea spațiului cabinetului în perioada 2013-2016 în procent de 50% din valoarea totală a materialelor estimată în Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară nr. X/09.07.2018, pe motivul contestării procentului de 50%;

2. Sume considerate deductibile din amortizarea fiscală a investițiilor efectuate în perioada 2013-2016 prin lucrările de amenajare a cabinetului, amortizare fiscală pe perioada rămasă din contractul de comodat, pe motivul contestării sumei luate în calcul la amortizarea fiscală, în procent de 50% din valoarea totală a materialelor estimată în Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară nr. X/09.07.2018;

3. Sume considerate nedeductibile aferente unui avans pentru procurare de materiale de construcții în anul 2013, pe motivul că suma cumulată a materialelor de construcții include deja acest avans pentru materialele în discuție;

4. Sume considerate nedeductibile aferente unor module de mobilier procurate în anul 2014, pe motivul că modulele de mobilier în discuție există și sunt folosite la cabinet, explicație adusă și în punctul de vedere la proiectul de raport;

5. Sume considerate nedeductibile aferente unor obiecte de inventar procurate în anul 2014, considerate de echipa de inspecție bunuri personale, pe motivul că obiectele de inventar în discuție există și sunt folosite la cabinet;

6. Sume considerate nedeductibile aferente mijloacelor fixe de tip mobilier procurate în anul 2015, pe motivul că există și sunt folosite la cabinet, nu au fost menționate ca nedeductibile în proiectul de raport, dar au fost menționate direct ca sume nedeductibile în raportul final.

Referitor la pct.1 și pct.2, respectiv referitor la sumele considerate nedeductibile aferente materialelor de construcții folosite la amenajarea spațiului cabinetului în perioada 2013-2016 în procent de 50% din valoarea totală a materialelor estimată în Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară nr. X/09.07.2018 și la sumele considerate deductibile din amortizarea fiscală a investițiilor efectuate în perioada 2013-2016 prin lucrările de amenajare a cabinetului, amortizare fiscală pe perioada rămasă din contractul de comodat, pe motivul contestării sumei luate în calcul la amortizarea fiscală, în procent de 50% din valoarea totală a materialelor estimată în Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară nr. X/09.07.2018 petenta precizează următoarele:

În data de 01.07.2012 s-a încheiat contractul de comodat între X și X, proprietari ai imobilului, în calitate de comandanți și Cabinet Expert Contabil X, în calitate de comodatar, pe o perioadă de 6 ani cu începere de la data semnării.

Conform obiectului contractului și clauzelor contractuale se acordă comodatarului folosința ca sediu profesional a spațiului de 80 mp suprafață utilă (140 mp suprafață construită) din imobilul proprietatea comandanților, cu obligația *"să suporte toate spezele de reparații, amenajare și funcționare ale spațiului interior și exterior preluat în folosință: pentru compartimentare, tocărie, pereți, pardoseală, acoperiș, vopsire fațadă, precum și pentru intrarea în spațiu: trepte și terasă, trotuare fațadă, gard"*.

După încheierea contractului de comodat, comodatarul apelează la firma de construcții S.C. X S.R.L. pentru executarea lucrărilor de amenajare cabinet și încheie contractul nr. 17/09/18.01.2013.

Comodatarul a primit sub semnătură, în perioada 2013-2016, situații cu consumuri de resurse materiale și cu mâna de lucru pentru lucrările de amenajare cabinet de la firma de construcții, dar contractul nu a putut fi realizat, chiar dacă s-a încercat de ambele părți contractante acest lucru, fapt ce a dus la încheierea Acordului de reziliere nr. X/ 20.12.2016.

Astfel, lucrările de amenajare au fost executate în regie proprie, a fost încheiat inițial un contract pentru lucrări cu o firmă de construcții, de la care a primit devize și situații, dar contractul nu a fost realizat, fapt ce s-a adus la cunoștința echipei de inspecție fiscală, inclusiv faptul că devizele sunt estimative.

Cu toate acestea, echipa de inspecție fiscală a solicitat petentei să trimită devizele și situațiile cu consumuri, inclusiv contractul încheiat cu firma de construcții, chiar dacă știau că sunt estimative, nu au fost realizate efectiv, pe motivul că altfel nu pot fi considerate deductibile fiscal cheltuielile cu materialele de reparații procurate în perioada 2013-2016.

După ce au fost transmise prin curier, în data de 14.02.2018, documentele solicitate, echipa de inspecție fiscală a suspendat controlul pentru 3 luni în perioada 20.02.2018-21.05.2018, o suspendare pe care o consideră nejustificată.

După primirea Proiectului de raport în format electronic, a participat la ședința finală unde i s-a comunicat faptul că proiectul nu poate fi modificat și dacă nu este de acord cu constatările a fost îndrumată să facă un Punct de vedere la raport și să depună documente în susținere.

Astfel, la punctul de vedere la proiectul de raport, înregistrat sub nr. 45/6417/11.07.2018, a atașat Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară nr. X/09.07.2018, întocmit de expertul tehnic judiciar X, pentru lucrările de amenajare cabinet în perioada 2013 - 2016.

Echipa de inspecție fiscală a analizat situația materialelor de construcții estimate în Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară nr. X/09.07.2018 în sumă de S lei și stabilește prin Raportul de inspecție fiscală materiale de 50% pentru cabinet, în scop de operațiune taxabilă și 50% pentru familie, în scop personal.

Cu privire la cele menționate în Raportul de inspecție fiscală cu privire la spațiul cabinetului la care au fost efectuate amenajări în perioada 2013-2016, petenta precizează faptul că se susține eronat că intrarea la cabinet este comună, doar accesul din stradă pe aceeași poartă este comun. Imobilul are intrare separată pentru cabinet și nu se traversează de către familie spațiul cabinetului pentru a ajunge la etaj cum eronat susține echipa de inspecție fiscală. Se susține că baia de la parter este de folosință comună cu familia, dar imobilul are baie separată pentru familie la etaj.

Echipa de inspecție fiscală nu ia în considerare că prin contractul de comodat, spațiul parterului a fost preluat de cabinet și i s-a dat altă funcționalitate.

Având în vedere aspectele puse în discuție despre materialele de construcții care ar fi folosite pentru spații private sau spații mixte în lucrările de amenajare, contestatoarea a solicitat un punct de vedere expertului tehnic judiciar X, care a întocmit Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară nr. 17/09.07.2018, prin care să estimeze cât reprezintă materialele folosite pentru amenajare spațiu cabinet din totalul materialelor cuprinse în devizele de lucrări.

Ca urmare, prin Suplimentul la Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară nr. 26/21.08.2018, expertul tehnic judiciar a ales să răspundă punctual la Raportul de inspecție fiscală și a adus corecții la sumele din devizele pe categorii de lucrări prezentate în raport, precizând faptul că din suprafața totală de 80 mp atribuită cabinetului prin contractul de comodat, suprafața în folosință privată este de 13,97%.

Astfel, expertul tehnic judiciar prezintă următorul tabel cu valorile pentru materiale conform devizelor pe categorii de lucrări pentru perioada 2013-2016 și valoarea corectată a materialelor:

Anul	Valoare materiale conform deviz(lei)	Valoare materiale corectată (lei)	Procent materiale folosite pentru birou (%)
2013	S	S	69,81%
2014	S	S	80,60%
2015	S	S	74,29%
2016	S	S	86,03%
<b>Total</b>	<b>S,02</b>	<b>S</b>	

În urma celor prezentate cu privire la materialele de construcții folosite pentru amenajarea spațiului pentru cabinet, petenta consideră că trebuie luată în calcul ca deductibilă suma corectată de S lei și procentul aferent pentru materialele de construcții folosite pentru spațiu cabinet.

Referitor la pct. 3, respectiv la sume considerate nedeductibile, aferente unui avans pentru procurare de materiale de construcții în anul 2013, pe motivul că suma cumulată a materialelor de construcții include deja acest avans pentru materialele în discuție, petenta precizează:

În anul 2013, s-au procurat materiale de construcții pentru amenajare cabinet în sumă de S lei, conform *Situație materiale de construcții procurate anul 2013*, situație în care sunt cuprinse și sumele de S lei și S lei, total S lei.

Suma de S lei, considerată cheltuială nedeductibilă este inclusă în suma de S lei, care reprezintă total materiale de construcții achiziționate în anul 2013 și care a fost considerată per total nedeductibilă în raportul de inspecție fiscală.

Astfel, nu mai poate fi considerată încă o dată nedeductibilă suma de S lei care reprezintă materiale de construcții procurate în anul 2013.

Referitor la pct. 4, respectiv la sume considerate nedeductibile aferente unor module de mobilier procurate în anul 2014, pe motivul că modulele de mobilier în discuție există și sunt folosite la cabinet, explicație adusă și în punctul de vedere la proiectul de raport, petenta precizează:

Pentru anul 2014 au fost prezentate facturi cu module de mobilier, un număr de 73 de module, care formează corpuri de mobilier din unul sau mai multe module.

Eroarea creată în timpul inspecției fiscale a survenit de la faptul că s-a considerat fiecare fiecare modul de mobilier un corp distinct de mobilă, pe facturi și pe NIR nu se menționează decât module de mobilier, fără să fie identificate corpurile de mobilă cu denumire. De aici și situația transmisă greșit cu module care nu s-ar regăsi pe teren, dar în fapt modulele de mobilier există în cabinet, sub forma unor corpuri formate din mai multe module.

Acest lucru a fost făcut cunoscut echipei de inspecție fiscală imediat după transmiterea situației greșite a modulelor de mobilier, dar nu s-a mai ținut cont, iar la ședința finală a insistat că situația modulelor este greșit înțeleasă de către echipa de inspecție fiscală și implicit greșit prezentată în proiectul de raport.

Contestatoarea menționează faptul că modulele de mobilier sunt folosite de cabinet și sunt așezate în spațiul unde își desfășoară activitatea cabinetul, în birouri, spațiu de primire/discuții clienți, spațiu pentru arhivă, precum și în grupul sanitar al cabinetului.

Toate corpurile de mobilier menționate, pentru care nu s-a acordat deductibilitate, au fost cumpărate în scopul îmbunătățirii condițiilor de lucru și pentru desfășurarea activității cabinetului în condiții optime și într-un cadru specific unui cabinet, la fel ca celelalte corpuri de module de mobilier pentru care s-a acordat deductibilitate.

Referitor la pct. 5, respectiv la sume considerate nedeductibile aferente unor obiecte de inventar procurate în anul 2014, considerate de echipa de inspecție bunuri personale, pe motivul că obiectele de inventar în discuție există și sunt folosite la cabinet, petenta precizează:

Conform facturii nr. X/18.12.2014 a achiziționat de la S.C. X S.R.L. decorațiuni ferestre, respectiv 8 bucăți draperii ferestre, expuse la patru ferestre la cabinet, fiind necesare desfășurării activității când lumina este prea puternică în birouri, pentru protecție.

Organul de inspecție fiscală precizează faptul că sunt bunuri personale și nu acordă deductibilitatea acestora.

Referitor la pct. 6, respectiv la sume considerate nedeductibile aferente mijloacelor fixe de tip mobilier procurate în anul 2015, pe motivul că există și sunt folosite la cabinet, nu au fost menționate ca nedeductibile în proiectul de raport, dar au fost menționate direct ca sume nedeductibile în raportul final, petenta precizează:

În proiectul de raport nu sunt menționate mijloacele fixe pentru care în raportul de inspecție fiscală final nu se acordă deductibilitate la TVA sau se acordă deductibilitate 50%, fiind considerate că „*nu se justifică pentru activitate/nu se identifică*”, respectiv sunt considerate cu „*folosință mixtă living*”. Mijloacele fixe sunt individualizate cu denumire pe facturi, NIR și au fost văzute de echipa de inspecție fiscală în spațiul unde își desfășoară activitatea cabinetul, sunt înregistrate în evidența contabilă ca mijloace fixe, pentru care se calculează amortizare fiscală.

În urma reanalizării situației, echipa de inspecție fiscală nu acordă deductibilitate la TVA pentru o bibliotecă pe motiv că *nu se identifică*, două vitrine și o oglindă pe motiv că *nu se justifică*, mijloace fixe pe care petenta consideră că sunt folosite în spațiul cabinetului. Astfel aceasta menționează faptul că în bibliotecă erau așezate cărți de profil, reviste de specialitate, diverse cataloage și proceduri interne, iar în vitrine erau expuse diplome de

specialitate emise de corpurile profesionale, alte diplome pentru cursuri de calificare, iar în sertare documente și imprimare, iar oglinda este singura cu rol decorativ, pentru a crea un cadru plăcut spațiului și totodată clienților care vin la cabinet.

Organul de inspecție fiscală acordă 50% deductibilitate TVA pentru mijloacele fixe următoare: trei fotolii, o canapea, un cuier, o masă și o comodă, mijloace fixe pe care petenta le consideră a fi folosite în spațiul cabinetului.

Totodată precizează faptul că aceste mijloace fixe sunt în primul rând bunuri mobile, pot fi oricând mutate în alt spațiu, unde să-și desfășoare activitatea cabinetul, de altfel la data formulării contestației după efectuarea curățeniei de vară și igienizarea/văruirea spațiului mijloacele fixe sunt așezate în altă schemă. Echipa de inspecție fiscală a considerat greșit că spațiul de la parter este traversat de familie pentru a se ajunge la etaj, pentru care a acordat deductibilitate de 50% la lucrările de amenajare a spațiului, de aici urmează gândirea greșită că și mobilierul aferent spațiului de parter (fost living al casei) trebuie considerat deductibil tot 50%.

Contestatoarea menționează faptul că se contestă nu numai deductibilitatea TVA la mijloacele fixe, dar și modul illogic prin care se diminuează cheltuielile de amortizare. Dacă sunt aranjate altfel sau sunt mutate în alt spațiu, nu se întregește automat amortizarea de care trebuie să beneficieze în continuare și nici suma TVA nu se ajustează automat.

Spațiul cabinetului a fost amenajat nu numai pentru birouri de lucru, s-a vrut un spațiu și pentru discuții cu clienții și în același timp pentru așteptarea redactării unor lucrări, în acest fel să nu se oprească activitatea la birouri. Ca urmare, petenta consideră deductibilă TVA aferentă acestor mijloace fixe și amortizarea integrală.

Totodată petenta precizează faptul că Raportul de inspecție fiscală conține unele erori de calcul, astfel a fost calculat eronat TVA nedeductibil pentru următoarele mijloace fixe:

- 3 fotolii Firenze, valoare totală S lei, 50%= S lei cu TVA nedeductibil de S lei;

- 1 canapea, valoarea întreagă S lei, 50% = S lei cu TVA nedeductibil în sumă de S lei.

Totodată petenta menționează faptul că suma de S lei reprezentând cheltuielile de amortizare pentru mobilierul considerat nedeductibil 100% sau 50% de către echipa de inspecție fiscală este greșită, întrucât este compusă din: S lei pentru vitrine, S lei pentru bibliotecă, S lei pentru comodă, S lei pentru cuier, S lei pentru oglindă, S lei pentru fotolii, S lei pentru canapea, S lei pentru mese.

Întrucât din contestația formulată de petentă nu rezultă clar obligațiile fiscale contestate, prin Adresa nr. X/04.12.218, organul de

soluționare competent a solicitat acesteia să precizeze clar suma totală contestată, individualizată pe categorii de creanțe fiscale.

Prin Adresa nr. X/14.12.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/14.12.2018, petenta revine cu completări precizând faptul că sumele contestate sunt:

- **S lei** taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei** impozit pe venit;
- **S lei** contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- **S lei** contribuții de asigurări sociale.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, contestată, petenta menționează faptul că este compusă din:

#### **Anul 2013**

- S lei TVA deductibilă aferentă facturilor de materiale de construcții până la procentul de 69,81% estimat prin Suplimentul la Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară pentru anul 2013. Prin Raportul de inspecție fiscală organul de control a luat în calcul doar 50% din valoarea TVA deductibilă aferentă materialelor procurate. Astfel pentru procentul de 50% este aferent un TVA deductibil de S lei, iar pentru procentul de 69,81% este aferent un TVA deductibil de S lei, ca urmare contestă diferența de S lei ( $S - S = S$ ).

#### **Anul 2014**

- S lei TVA deductibilă aferentă facturilor de materiale de construcții până la procentul de 80,60% estimat prin Suplimentul la Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară pentru anul 2014. Prin Raportul de inspecție fiscală organul de control a luat în calcul doar 50% din valoarea TVA deductibilă aferentă materialelor procurate. Astfel pentru procentul de 50% este aferent un TVA deductibil de S lei, iar pentru procentul de 80,60% este aferent un TVA deductibil de S lei, ca urmare contestă diferența de S lei ( $S - S = S$ );

- S lei TVA deductibil la baza impozabilă în sumă de S lei, aferentă facturii nr. X/18.12.2014 prin care a achiziționat draperii;

- S lei TVA aferent corpurilor de mobilier achiziționate în anul 2014 pe care organul de control le-a considerat nedeductibile;

#### **Anul 2015**

- S lei TVA deductibilă aferentă facturilor de materiale de construcții până la procentul de 74,29% estimat prin Suplimentul la Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară pentru anul 2015. Prin Raportul de inspecție fiscală organul de control a luat în calcul doar 50% din valoarea TVA deductibilă aferentă materialelor procurate. Astfel pentru procentul de 50% este aferent un TVA deductibil de S lei, iar pentru procentul de 74,29% este aferent un TVA deductibil de S lei, ca urmare contestă diferența de S lei ( $S - S = S$ );



- S lei TVA aferent corpurilor de mobilier achiziționate în anul 2015 pe care organul de control le-a considerat nedeductibile.

- S lei TVA aferent mijloacelor fixe achiziționate în anul 2015 pentru care organul de control a considerat doar 50% TVA deductibil și nu a acordat integral deductibilitatea.

### **Anul 2016**

- S lei TVA deductibilă aferentă facturilor de materiale de construcții până la procentul de 86,03% estimat prin Suplimentul la Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară pentru anul 2016. Prin Raportul de inspecție fiscală organul de control a luat în calcul doar 50% din valoarea TVA deductibilă aferentă materialelor procurate. Astfel pentru procentul de 50% este aferent un TVA deductibil de S lei, iar pentru procentul de 86,03% este aferent un TVA deductibil de S lei, ca urmare contestă diferența de S lei (S – S = S).

Referitor la impozitul pe venit în sumă de **S lei**, contestată, petenta menționează faptul că este compusă din:

### **Anul 2013**

- S lei impozit pe venit aferent cheltuielilor considerate nedeductibile de către organul de control în sumă de S lei reprezentând c/v materiale de construcții. Petenta menționează faptul că valoarea acestor materiale se regăsește în centralizatorul materialelor de construcții procurate în anul 2013, considerate nedeductibile per total în actul de control. Nu mai pot fi considerate încă o dată nedeductibile aceste cheltuieli și să se calculeze încă odată impozit pe venit suplimentar pentru aceste cheltuieli.

### **Anul 2014**

- S lei reprezintă impozitul pe venit aferent cheltuielilor considerate nedeductibile reprezentând c/v obiecte de inventar în sumă de S lei;

- S lei reprezintă impozitul pe venit aferent cheltuielilor considerate nedeductibile reprezentând obiecte de inventar în sumă de S lei, respectiv c/v draperii achiziționate cu factura nr. X/ 18.12.2014;

- S lei reprezintă impozitul pe venit aferent diferenței de S lei cheltuieli deductibile pentru anul fiscal 2014 din amortizarea lucrărilor de amenajare cabinet. Organul de control a stabilit amortizare fiscală pentru anul 2014 pentru lucrările de amenajare cabinet în sumă de S lei, considerând 50% din valoarea materialelor din Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară. Din reconsiderarea procentului estimat în Suplimentul la Raportul de expertiză contabilă, pentru anul 2014 revine suma de S lei amortizare fiscală deductibilă. Diferența de S lei amortizare fiscală (S – S = S) va duce la diminuarea impozitului pe venit cu suma de S lei.

### **Anul 2015**

- S lei reprezintă impozitul pe venit aferent diferenței de S lei cheltuieli deductibile pentru anul fiscal 2015 din amortizarea lucrărilor de amenajare cabinet. Organul de control a stabilit amortizare fiscală pentru

anul 2015 pentru lucrările de amenajare cabinet în sumă de S lei, considerând 50% din valoarea materialelor din Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară. Din reconsiderarea procentului estimat în Suplimentul la Raportul de expertiză contabilă, pentru anul 2015 revine suma de S lei amortizare fiscală deductibilă. Diferența de S lei amortizare fiscală ( $S - S = S$ ) va duce la diminuarea impozitului pe venit cu suma de S lei.

### **Anul 2016**

- S lei reprezintă impozitul pe venit aferent cheltuielilor de amortizare considerate nedeductibile fiscal în sumă de S lei aferente c/v mobilierului considerat nedeductibil integral sau 50% de către organul de control, respectiv dulapuri cu sticlă/vitrine, bibliotecă comodă, cuier, oglindă, fotolii, canapea, masă și masă joasă. Diminuarea amortizării fiscale pentru bunurile mobile de tip mobilier a dus la creșterea impozitului pe venit cu suma de S lei ( $S \text{ lei} \times 16\% = S \text{ lei}$ )

- S lei reprezintă impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2016 până la cuantumul sumei de S lei stabilit prin decizie. Organul de control a considerat cheltuieli deductibile suma de S lei din amortizarea lucrărilor de amenajare cabinet pe anul 2016, considerând 50% din valoarea materialelor din Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară. Din reconsiderarea procentului estimat în Suplimentul la Raportul de expertiză contabilă, pentru anul 2016 revine suma de S lei ceea ce va duce la diminuarea venitului net pe anul 2016 cu suma de S lei ( $S - S = S$ ), pe total an fiscal 2016 se impune recalcularea venitului net și a impozitului pe venit aferent (declarat și plătit în plus).

Referitor la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei, contestată, petenta menționează faptul că este compusă din:

### **Anul 2013**

- S lei contribuții de asigurări sociale de sănătate stabilite suplimentar prin majorarea bazei de impunere cu suma de S lei de către organul de control.

### **Anul 2014**

- S lei contribuții de asigurări sociale de sănătate stabilite suplimentar prin majorarea bazei de impunere cu suma de S lei.

### **Anul 2015**

- S lei contribuții de asigurări sociale de sănătate stabilite suplimentar prin majorarea bazei de impunere cu suma de S lei.

### **Anul 2016**

- S lei contribuții de asigurări sociale de sănătate stabilite suplimentar prin majorarea bazei de impunere cu suma de S lei.

Referitor la contribuțiile de asigurări sociale în sumă de S lei, contestată, petenta menționează faptul că este compusă din:

### **Anul 2016**

- S lei contribuții de asigurări sociale stabilite suplimentar prin

majorarea bazei de impunere cu suma de S lei.

**II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice,** în baza formularului *Dispunerea delegării de competență* nr. ISR-AIF X/29.11.2017 a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. X/18.01.2018, a efectuat inspecția fiscală la **X**, în urma căreia a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. VSG\_AIF X/31.07.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X/ 31.07.2018 și Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/31.07.2018, prin care a consemnat următoarele:

- Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2013-31.12.2016 pentru impozitul pe venit și contribuțiile sociale și 01.07.2013 - 30.09.2017 pentru taxa pe valoarea adăugată;

- Locul unde contribuabilul își desfășoară activitatea este la parterul imobilului proprietate personală a familiei X. Referitor la acest aspect d-na X a transmis pe e-mail organului de inspecție fiscală un contract de comodat, fără număr și dată și nesemnat încheiat pe o perioadă de 6 ani între familia X și **X**.

Obiectul contractului îl reprezintă folosința ca sediu profesional de către comodatari a suprafeței totale de 140 mp (suprafața utilă de 80 mp) din imobilul situat în localitatea Hârlău, str. X nr. X, jud. Iași, aflat în proprietatea comandanților X și X.

Comodatarii se obligă să păstreze bunul preluat în folosință cu diligența unui bun proprietar, să suporte toate spezele de reparații, amenajare și funcționare ale spațiului interior și exterior preluat în folosință, respectiv pentru compartimentare, tocărie, pereți, pardoseală, acoperiș, vopsire fațadă, precum și pentru intrarea în spațiu trepte și terasă, trotuare față, gard, să suporte cheltuielile cu utilitățile pentru spațiul folosit iar la încetarea contractului se restituie spațiul ce a făcut obiectul contractului în bună stare de funcționare.

Ca urmare, echipa de inspecție fiscală, cu Adresa nr. X/ 25.05.2018 și Adresa nr. X/21.06.2018, a solicitat informații de la Primăria Hârlău, județul Iași, în vederea stabilirii situației fiscale cu privire la spațiul rezidențial și/sau nerezidențial care este destinat **X**.

Informațiile furnizate de către Primăria Hârlău, Biroul de Impozite și Taxe Locale sunt diferite de la o adresă la alta, întrucât doamna X, ca

urmare a discuției cu echipa de inspecție fiscală a depus declarații la Primăria Hârlău, astfel :

a) prin Adresa nr. X/30.05.2018, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. VSG AIF X/21.06.2018, Primăria Hârlău precizează faptul că *“X - CNP X figurează în evidențele noastre fiscale împreună cu X cu una casa de locuit în suprafață de 236 mp (87 mp până la data de 17.03.2016) teren aferent 1371 mp”*.

Așadar, din această adresă rezultă că, până la data de 17.03.2016 toată locuința doamnei X a avut o suprafață utilă de 87 mp și contractul de comodat în anul 2013 este încheiat pe o suprafață utilă de 80 mp. Această necorelare cu starea de fapt fiscală, a fost justificată de doamna X precum că autoritățile locale nu au o evidență corespunzătoare, a prezentat o schiță din care rezultă faptul că imobilul este din anul 1961, suprafața casei desfășurată 236 mp, casa de locuit p+1 din chirpici, extinsă 30 mp din cărămidă în anul 1996.

b) prin Adresa nr. X/26.06.2018, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. VSG-REG X/26.06.2018, Primăria Hârlău precizează faptul că *„doamna X CNP X a depus declarație rectificativă de impunere privind stabilirea impozitului pe clădiri la data de 30.05.2018, în sensul că: din suprafața totală a imobilului proprietate personală, respectiv 236 mp, suprafața de 25 mp este suprafața folosită în scop nerezidențial, iar suprafața folosită în scop rezidențial (locuința) este de 211 mp, valoarea totală de impozitare este de S lei”*.

Cu toate că i se solicită să precizeze valoarea de impozitare, perioada pentru care destinația este rezidențial/nerezidențial - Primăria Hârlău nu face o asemenea precizare relevantă.

c) Prin Adresa nr. X/04.07.2018, Primăria Hârlău - Biroul de impozite și taxe locale menționează faptul că d-na X figurează în evidențele fiscale împreună cu d-l X cu o clădire în suprafață de 236 mp din care 118 mp locuință și 118 mp suprafață nerezidențială (contract de comodat cu Cabinet Expert Contabil X CIF - ROX).

Această adresă a fost depusă de d-na X odată cu depunerea punctului de vedere cu privire la constatările din proiectul de raport prezentat.

Nici în această adresă nu se face mențiunea din ce dată/pentru ce perioadă s-au produs modificările menționate.

### **1) TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru perioada 01.07.2013 – 30.09.2017**

Pentru această perioadă cotele taxei pe valoarea adăugată sunt:

- 01.07.2013 - 31.12.2015 = 24 %;
- 01.01.2016 – 31.12.2016 = 20%;
- 01.01.2017 = 19 %

Taxa pe valoarea adăugată, provine în cea mai mare parte de la aprovizionari cu materiale de construcții, mobilier, utilitati, carburant, consumabile etc.

Persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină o factură (îndeplinirea condițiilor de formă), ci să și demonstreze că achizițiile efectuate și serviciile prestate/facturate au fost folosite/utilizate efectiv în folosul/în scopul realizării venitului (îndeplinirea condițiilor de fond).

Pe parcursul inspecției fiscale s-au solicitat devize de lucrări și procesul - verbal de recepție a lucrărilor pentru spațiul folosit de petentă.

Ca urmare, d-na X a prezentat contractul de prestări servicii încheiat cu S.C. X S.R.L. pentru manopera investițiilor aferente spațiului pentru cabinet situat la parterul imobilului proprietate personală/familială, lista cu cantitățile de materiale pe categorii de lucrări, situații de lucrări conform devizelor de lucrări, devize de lucrări semnate și ștampilate atât de d-na X, cât și de către S.C. X S.R.L. în calitate de prestator dar fără a prezenta procesul - verbal de recepție finală a lucrărilor și autorizația de construcție.

Totodată, organul de inspecție fiscală a constatat faptul că nu este emisă factura pentru plata manoperei către S.C. X S.R.L., petenta motivând faptul că această firmă a intrat în insolvență și nu a mai emis factura. Această motivare nu se susține întrucât pentru această firmă este declanșată procedura de insolvență în luna februarie 2018, iar lucrările s-au efectuat în perioada 2013-2016.

Pentru susținerea consumurilor de materiale de construcții s-au prezentat în timpul inspecției fiscale note de recepție/bon consum/procese - verbale anuale pentru anii 2013, 2014, 2015, 2016 întocmite și semnate numai de dna X, în calitate de reprezentant al X.

Organul de inspecție fiscală precizează faptul că în timpul inspecției fiscale, contribuabilul a colaborat și a dat explicații, iar la discuția finală contribuabilul a dat declarație pe propria răspundere, în baza art. 118 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sub sancțiunea faptei de fals în declarații că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspunde de exactitatea, realitatea și legalitatea acestora.

Cu toate că pe parcursul inspecției fiscale, la prezentarea proiectului de raport și la discuția finală contribuabilul a susținut permanent că a folosit forța de muncă de la firma autorizată, dar pe care nu a platit-o întrucât S.C. X S.R.L. nu a întocmit recepția finală a lucrărilor, așa cum se menționa în contractul de prestări servicii prezentat, prin obiecțiunile formulate în punctul de vedere de la discuția finală, petenta se dezice de aceste afirmatii și prezintă o altă stare de fapt, astfel:

- devizele de lucrări în care sunt precizate consumurile de materiale semnate de S.C. X S.R.L. și X sunt "ESTIMATIVE"

- forța de muncă folosită nu a fost de la S.C. X S.R.L.;
- forța de muncă - în regie proprie, este slab calificată;
- contractul cu S.C. X S.R.L. a fost reziliat, dar nu precizează data și nu prezintă nici un document în acest sens.

Totodată, anexează la punctul de vedere o adresă de la Primăria Hârlău, în contradicție cu alte două adrese primite de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, ca urmare a solicitării organului de inspecție fiscală pentru a se edifica referitor la declararea sau nu de către X la finanțele locale a suprafeței rezidențiale și nerezidențiale, valoarea de impozitare și perioada la care se referă.

Cu toate că, prin prima adresă primăria răspunde că nu este declarată nicio suprafață nerezidențială, ca urmare a declarației d-nei X, se emite o a doua adresă în care se precizează faptul că suprafața este de 25 mp, dar fără a se preciza perioada de când este această stare de fapt. Contrar celor 2 adrese, la punctul de vedere, d-na X, prezintă o altă adresă semnată de reprezentanții Primăriei Hârlău, cu o suprafață nerezidențială de 118 mp, dar nici în această adresă nu se precizează perioada și valoarea de impozitare.

Altă situație contrară celor susținute în timpul inspecției fiscale și a documentelor prezentate este cu privire la materialele folosite. Cu toate că d-na X a susținut că toate materialele folosite sunt pentru cabinetul situat la parterul imobilului, proprietatea familiei, prezentând în acest sens bonuri de consum și recepții, din obiecțiunile formulate în punctul de vedere de la discuția finală rezulta o altă stare, conform Raportului de expertiză.

Pentru că nu poate demonstra cu documente justificative consumurile de materiale, din cauză că nu are deize de lucrări concrete, nu estimate, la data efectuării lucrărilor, schițe, calcule consum materiale, situații de lucrări concrete, nu estimate prin expertiză după 3, 4, 5 ani, autorizație de construcție, proces-verbal de recepție finală a lucrărilor, petenta, la final de inspecție fiscală, după declarația de final de control, apelează la un expert pentru confirmarea cantităților de materiale folosite și estimarea valorii lucrărilor de construcții pentru amenajarea spațiului cu destinația de cabinet expert contabil în perioada 2013-2016, pentru că altfel nu se poate dovedi/demonstra investiția efectuată, suprafața, durata execuției, consumurile de materiale și forța de muncă.

Din Raportul de expertiză rezultă faptul că există diferențe între materialele cumpărate și cele înglobate, dintre explicații se reține faptul că forța de muncă a fost necalificată și s-au produs pierderi la materiale, iar lucrările s-au derulat pe o perioadă mai lungă de timp, dar expertul nu prezintă o situație, pentru toată perioada (2013 – 2016), cu denumirea materialelor și cantitățile *“pierdute/perisabilități”*.

Numai pentru anul 2016 prezintă o situație care nu poate fi demonstrată cu documente, respectiv pentru a se justifica lipsa unui număr

de 10 calorifere se prezintă în expertiză, că inițial, s-a făcut termoficarea cu calorifere, apoi, s-a scos gresia și caloriferele întrucât s-a făcut termoficarea prin pardoseala. Dar nici la aceasta explicație nu a fost atașată o situație/deviz/faktură de lucrări, plata manoperei, o cronologie a acestor lucrări refăcute sau alte elemente edificatoare pentru a se stabili starea de fapt fiscală. Mai mult, în timpul inspecției fiscale, d-na X nu a prezentat că ar avea pe stoc cele 10 calorifere și nici nu a descris o asemenea situație. Caloriferele au fost achiziționate în anul 2016 și date pe consum tot în anul 2016.

Totodată, echipa de inspecție fiscală constată cantități mari de materiale, respectiv faianță 85 mp, dale pavaj 201 mp, marmură 26 mp, gresie 193 mp, bare inox 70 m, oțel beton 644 kg, oțel lat 240 kg, plasă sudată 113 buc, holșurub 12.300 bucăți, ciment S saci, cărămidă S bucăți, adeziv 808 saci, tablă cutată 300 mp, tablă zincată 100 mp, țevă 420 m, lambriu 40 mp, parchet 50 mp, travertin 31 mp, tablă dreaptă 70 bucăți, nisip 10 mc, mozaic 40mp, piatră naturală 4 mp, prize 69 buc, aplică 22 bucăți, profile 310 bucăți, sârmă 435 kg, uși 5 bucăți, cablu 208 m, conductă apă 12 m, cot 301 bucăți, fier beton 36 bucăți, alte materiale folosite pentru garduri, terase, trotuare în jurul casei, poartă, electrice (plafoniere, prize, etc), tablă/cuie/acoperiș, materiale care exced spațiului cabinetului de la parter, care nu sunt numai pentru spațiul de la parter ci sunt investiții executate pentru tot imobilul.

Pentru a se încadra într-o valoare finală a investiției, expertul apelează la niște calcule - devize de lucrări pentru manopera/forță de muncă, dar această manoperă nu a fost plătită printr-un document justificativ din punct de vedere fiscal, forța de muncă utilizată de d-na X nu a fost declarată prin programul REVISAL și nu face nici dovada plății acestei forțe de muncă.

Echipa de inspecție fiscală constată faptul că la Raportul de expertiză se atașează fotografiile din care rezultă configurația casei, astfel încât se observă și din fotografiile faptul că pentru a se ajunge la etaj se traversează spațiile comune ale acestui imobil, respectiv poartă, terase, scări, holuri comune, living, așadar nu se poate susține că toată investiția a fost numai pentru cabinet. Spațiile sunt comune, de folosință mixtă, la parter este situată și bucătăria familiei, accesul din stradă se face prin același spațiu - atât în cabinet cât și în locuință.

Potrivit Raportului de expertiză, prin estimarea valorii lucrărilor de construcții pentru amenajarea spațiului cu destinația de cabinet expert contabil, valoarea investiției este de S lei, din care suma de S lei reprezintă contravaloarea materialelor și suma de S lei reprezintă contravaloarea manoperei.

Pentru suma de S lei reprezentând contravaloarea manoperei organul de inspecție fiscală consideră această cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal întrucât această sumă nu a fost plătită printr-un

document justificativ din punct de vedere fiscal, forța de muncă utilizată de d-na X nu a fost declarată prin programul REVISAL și nu face nici dovada plății acestei forțe de muncă.

Pentru suma de S lei reprezentând contravaloarea materialelor estimate de expert, organul de inspecție fiscală stabilește deductibilitate de 50% pentru cabinet, în scop de operațiune taxabilă și 50% pentru familie, în scop personal.

Referitor la mobilier, în timpul inspecției fiscale s-au solicitat explicații de la d-na X referitor la “*modulele*” care sunt menționate în facturile cu mobilier întrucât în evidența contabilă au fost găsite un număr de 7 facturi cuprinzând un număr de 73 bucati mobilier - module .

Petenta a transmis pe e-mail echipei de control o situație/tabel cu justificarea acestui mobilier din care rezultă un număr de 28 de module cu specificația “*neregăsit la cabinet*”, un număr de 21 de module sunt transferate la mijloace fixe, iar diferența de 24 de module sunt pe obiecte de inventar.

Contrar acestei situații, la punctul de vedere, se prezintă o altă situație din care reiese faptul că toate cele 73 module se regăsesc ca fiind pentru cabinet, astfel pe obiecte de inventar 38 module, iar pe mijloace fixe 35 module.

De fapt, cele mai multe din așa-zise “*module*” sunt părți componente a unui întreg, care intră în componența unui tot unitar respectiv bibliotecă/birou etc.

Ca urmare, echipa de inspecție fiscală a reanalizat toate aceste situații întocmite cu “*module*” și alte piese de mobilier, a comparat cu fotografiile depuse de petentă din Obiectiuni și cu propriile constatări prin deplasarea la locul desfășurării activității, astfel:

- prima camera de la parter, imediat după ușa de la intrare, unde au fost purtate discuții între contribuabil și membrii echipei de control la începutul inspecției fiscale este amenajat ca birou de contabilitate: birou, biblioteci, măsuțe, scaune, calculator, etc.

- referitor la mobilarea celorlalte spații de la parter (*hol, living, bucătăria care este numai la parter și este a familiei*) se disting mai multe situații: piese de mobilier care sunt folosite numai în interes personal, respectiv măsuțe, tabureți, vitrine, oglindă, coloane din lemn, piese de mobilier neidentificate în spațiul de la parter, respectiv arhiva, canapele, fotolii, mese și piese de mobilier identificate care sunt de folosință mixtă respectiv canapele, fotolii, mese, etc.

Conform documentelor prezentate la control rezultă faptul că în perioada 2013-2016 a aprovizionat mobilier după cum urmează:

Denumire dotări	Nr. corpuri	Nr. module	Valoare/ deductibil	Observatii
-----------------	-------------	------------	---------------------	------------



Dulap birou -1 dulap birou cu 9 sertare, 10 module/S lei -1 dulap birou cu 3 sertare, 4 module/S lei - 2 dulap birou 6 module/ S lei nu se identifică - 2 dulap birou, 6 module/ S lei nu se identifică - 1 dulap birou cu 2 sertare, 1 modul/S lei (2015)	7	27	S/S	Deductibil - 2 dulap birou, 6 module/S lei - nu se identifică - 2 dulap birou, 6 module/S lei - nu se identifică - 1 dulap birou, cu 2 sertare,1 modul/S lei (2015)
Dulap vertical cu 3 casete/4 module = S lei	1	4	S/S	Deductibil
Birouri - 1 birou cu 5 module/S lei - 1 birou cu 1 modul/S lei - 1 birou cu 1 modul/S lei	3	7	S/S	Deductibil
Biblioteca biblioraft -1 bibl. cu 3 module/S lei -1 bibl. cu 2 module/S lei -2 bibl. cu 4 module/S lei (2015) -1bibl./S lei + tva S lei (nu se identifica), F 5009/07.12.2015	5	9 + 1	S lei din care: S lei deductibil/ S lei nedeductibil	- 4 biblioteci deductibil/S lei - 1 bibliotecă nedeductibila 100 %/nu se identifică/ S lei influențe 100 %tva + 100 % amortizare *S LEI TVA /2015
Dulap arhivă cu 3 corpuri unite cu 16 module/S lei	3	16	S/0	Nedeductibil 100% Nu s-au găsit la locul desfășurării activității influențe 100 % TVA + 100 % IV
Coloană lemn - 3 corpuri cu 3 module/ S lei - 1 corp cu 1 modul/S lei	4	4	S/0	Nedeductibil Nu se justifica pentru activitatea desfasurata influențe 100 % TVA +100% IV

Taburet tapitat - 5 taburete cu 5 module/ S lei - 1 taburet cu 1 modul/S lei	6	6	S/S	Folosinta mixta 50% influențe 50 % TVA + 50 % IV
Scaune F 8997/21.12.2015/S lei + TVA S lei	6	6	S lei/S lei nedeductibil	Folosinta mixta 50% influențe 50 % tva + 50 % IV
Dulap baie 1 dulap baie/1 modul/S lei 1 dulap baie/1 modul/S lei 1 dulap baie/1 modul/S lei	3	3	S / 0	Nedeductibil/Nu se justifică pentru desfășurarea activității/influențe 100 % tva + 100 % IV
Fotolii - 2 fotolii fix galbene cu 2 module/S lei/ <u>2015/</u> Deductibile - 3 fotolii Firenze living F 8997/21.12.2015/S lei + TVA S lei	5	5	S lei / din care: S lei + S lei = S lei deductibil/ S lei nedeductibil	- 2 Fotolii deductibil 100 % - 3 fotolii familie set Firenze/ deductibil 50%/ influențe 50 % TVA + 50 % amortizare
- 1 canapea Firenze living 50 % F 8997/21.12.2015/S lei + TVA S lei	1	1	S/S	Folosință mixtă/50% deductibil influențe 50 % TVA + 50 % amortizare
- 1 Măsuță joasa birou/S lei	1	1	S/S	Deductibil 530 lei
Vitrina ornamentală F 5009/07.12.2015/2*4.800 = S + tva 2.304	2		S/ 0	Nedeductibil Nu se justifica pentru activitate influente 100 % TVA + 100 % amortizare
Comoda F 5009/07.12.2015/ S lei + tva S lei	1		S/S	50 % folosință mixtă influente 50 % TVA + 50 % amortizare
- 1 masa Firenze/S lei F 8997/21.12.2015/S lei + tva S lei - 1 masa/S lei + tva S lei/F 5022/11.12.2015	2		S lei/S lei	Folosinta mixta 50% Influențe 50 % TVA + 50 % amortizare
Cuier F 5022/11.12.2015 S lei +tva S lei	1		S/S	Mijloc fix/folosință mixtă Influențe 50 % TVA + 50 % amortizare

Oglinda F 5022/11.12.2015 S lei + tva S lei	1		S/0	Nedeductibil Nu se justifica pentru activitate influente 100 % TVA + 100 % amortizare
Casetă rețea + calculator 1 corp cu 1 modul/S lei	1	1	S/S	Deductibil
Precizare În afară de acest mobilier mai sunt procurate scaune directoriale de la Dedeman rămase deductibile				
Centrală termică condensatie Vaillant vscint 30 kw/kit evacuare gaze arse/garantii F 0021906/11.04.2015 S lei + tva S lei total S lei			S/S	Folosință mixtă deductibil 50% Influente 50 % tva + 50 % amortizare

La inspecția fiscală s-a stabilit o diferență de plată la TVA după cum urmează:

### **Anul 2013**

În anul 2013 s-a stabilit o diferență în minus la TVA deductibilă în sumă de S lei cu baza impozabilă în sumă de S lei care este compusă din următoarele sume:

- S lei reprezintă TVA nedeductibil cu baza impozabilă în sumă de S lei, pentru partea de 50 % din valoarea materialelor de construcții procurate începând cu data de 01.07.2013, folosite pentru amenajarea spațiului unde își desfășoară activitatea.

- S lei reprezintă TVA nedeductibilă cu baza impozabilă în sumă de S lei, pentru partea de 50 % din c/v utilităților.

### **Anul 2014**

În anul 2014 s-a stabilit o diferență în minus la TVA deductibilă în sumă de S lei cu baza impozabilă în sumă de S lei care este compusă din următoarele sume:

- S lei reprezintă TVA nedeductibil cu baza impozabilă în sumă de S lei, pentru partea de 50% din valoarea materialelor de construcții folosite pentru amenajarea spațiului unde desfășoară activitatea;

- S lei reprezintă TVA nedeductibil cu baza impozabilă suma de S lei pentru partea de 50% din c/v utilităților;

- S lei reprezintă TVA nedeductibil pentru materialele de construcții care nu se regăsesc în devizele de lucrări întocmite de expertul tehnic judiciar. În devizele de lucrări sunt justificate materiale în sumă de S lei,

doamna X, la prezentarea punctului de vedere întocmește o situație și o prezintă cu suma de S lei, diferență bază impozabilă în sumă de S lei cu TVA deductibilă în sumă de S lei. În Raportul de expertiză tehnică prezentat de d-na X la punctul de vedere se menționează faptul că sunt pierderi la materialele de construcții datorită forței de muncă necalificată și a perioadei lungi în care s-au efectuat lucrările de construcții;

- S lei reprezintă TVA nedeductibil cu baza impozabilă în sumă de S lei, aferentă obiectelor de inventar;

- S lei reprezintă TVA nedeductibil cu baza impozabilă în sumă de S lei aferentă facturii nr. X/18.12.2014, emisa de SC X S.R.L., Valea Lupului.

### **Anul 2015**

În anul 2015 s-a stabilit o diferență în minus la TVA deductibil în sumă de S lei cu baza impozabilă în sumă de S lei care este compusă din următoarele sume:

- S lei reprezintă TVA nedeductibil cu baza impozabilă în sumă de S lei pentru partea de 50% din valoarea materialelor de construcții folosite pentru amenajarea spațiului unde desfășoară activitatea.

- S lei reprezintă TVA nedeductibil cu baza impozabilă în sumă de S lei pentru materialele de construcții care nu se regăsesc în devizele de lucrări întocmite de expertul judiciar. În devizele de lucrări sunt justificate materiale în sumă de S lei, d-na X, la prezentarea punctului de vedere întocmește o situație și o prezintă cu suma de S lei, diferență bază impozabilă în sumă de S lei cu TVA deductibil în sumă de S lei. În Raportul de expertiză tehnică prezentat de d-na X la punctul de vedere se menționează faptul că sunt pierderi la materialele de construcții datorită forței de muncă necalificată și a perioadei lungi în care s-au efectuat lucrările de construcții;

- S lei reprezintă TVA nedeductibil cu baza impozabilă în sumă de S lei aferentă următoarelor obiecte de inventar de folosință mixtă: congelator, fosă, robot de aspirare și 6 scaune;

- S lei reprezintă TVA nedeductibil cu baza impozabilă în sumă de S lei aferentă mobilierului achiziționat de către petentă.

### **Anul 2016**

În anul 2016 s-a stabilit o diferență în minus la TVA deductibilă în sumă de S lei cu baza impozabilă în sumă de S lei care este compusă din următoarele sume:

- S lei reprezintă TVA nedeductibilă cu baza impozabilă în sumă de S lei pentru partea de 50 % din valoarea materialelor de construcții folosite pentru amenajarea spațiului unde desfășoară activitatea.

- S lei reprezintă TVA nedeductibilă cu baza impozabilă în sumă de S lei pentru partea de 50% din valoarea obiectelor de inventar, respectiv robot de bucătărie, televizor, fotoliu, canapea măsuță.

### **Anul 2017 (01.01.2017-31.07.2017)**

În anul 2017 s-a stabilit o diferență în minus la TVA deductibilă în sumă de S lei cu baza impozabilă în sumă de S lei care provine de la factura nr. 0126/12.01.2017, emisă de S.C. Just Fitness S.R.L. reprezentând contravaloarea unei Bande de alergat Nordic și covor de protecție.

Situația privind diferența TVA deductibilă stabilită de organul de inspecție fiscală se prezintă astfel:

Anul	Baza de impunere înregistrată de contribuabil	TVA deductibilă înregistrată de contribuabil	Baza de impunere stabilită de inspecție	TVA deductibilă stabilită de inspecție	Diferență bază de impunere stabilită la inspecție	Diferență TVA deductibilă stabilită la inspecție
2013	S	S	S	S	S	S
2014	S	S	S	S	S	S
2015	S	S	S	S	S	S
2016	S	S	S	S	S	S
2017	S	S	S	S	S	S
<b>Total</b>	<b>S</b>	<b>S</b>	<b>S</b>	<b>S</b>	<b>S</b>	<b>S</b>

#### Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată pentru perioada 01.07.2013 – 30.09.2017

În urma inspecției fiscale, situația centralizată privind TVA colectată se prezintă astfel:

Anul	Baza de impunere înregistrată de contribuabil	TVA colectată înregistrată de contribuabil	Baza de impunere stabilită de inspecție	TVA colectată stabilită de inspecție	Diferență bază de impunere stabilită la inspecție	Diferență TVA colectată stabilită la inspecție
2013	S	S	S	S	0	0
2014	S	S	S	S	0	0
2015	S	S	S	S	0	0
2016	S	S	S	S	0	0
2017	S	S	S	S	0	0
<b>Total</b>	<b>S</b>	<b>S</b>	<b>S</b>	<b>S</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

În urma controlului, organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență de plată privind taxa pe valoarea adăugată, astfel:

	Conform declarației contribuabilului D300	Control	Diferențe plată/încasat
TVA colectata	S	S	0
TVA deductibila	S	S	S
TVA de plata/rambursat	S	S	S
TVA achitata	S	S	0
Sold TVA de plata 31.09.2017	S	S	S

## **2) IMPOZITUL PE VENIT**

Perioada supusă controlului a fost 01.01.2013-31.12.2016.

În perioada verificată au fost respectate prevederile legale privind stabilirea obligațiilor și plăților anticipate cu titlu de impozit. La sfârșitul fiecărui an petenta a depus declarații anuale de venit.

### **Anul 2013**

În urma verificării evidenței contabile, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:

Explicații	Sume declarate de contribuabil	Sume stabilite de inspecție	Diferențe
Venit brut	S	S	S
Cheltuieli deductibile	S	S	S
Venit net	S	S	S
Pierdere recuperată decizia Serviciului Fiscal Hârlau	S	S	S
Venit net impozabil	S	S	S
Impozit venit	S	S	S

În urma inspecției fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, reprezentând:

- S lei c/v materiale de construcții;
- S lei c/v avans achitat de contribuabil S.C. X S.R.L. și înregistrat la materiale de construcție;
- S lei valoarea asigurării CASCO pentru anul 2013 pentru autoturismul X;
- S lei cota de 50% din c/v cheltuielilor cu utilitățile Gaz Nord Est, Eon Energie și APAVITAL.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2013 o diferență în plus la venitul net în sumă de X lei.

Totodată, la obiecțiunile formulate în punctul de vedere de la discuția finală petenta a prezentat un Raport de expertiză tehnică extrajudiciară întocmit de către d-l X, expert tehnic judiciar.

Potrivit Raportului de expertiză, prin estimarea valorii lucrărilor de construcții pentru amenajarea spațiului cu destinația de cabinet expert contabil, valoarea investiției este de S lei, din care suma de S lei reprezintă contravaloarea materialelor și suma de S lei reprezintă c/v manoperă.

Pentru suma de S lei reprezentând c/v manoperă, organul de inspecție fiscală consideră această cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal întrucât această sumă nu a fost plătită printr-un document justificativ din punct de vedere fiscal, forța de muncă utilizată de d-na X nu a fost declarată prin programul REVISAL și nu face nici dovada plății acestei forțe de muncă.

Pentru suma de S lei reprezentând contravaloarea materialelor estimate de expert, respectiv S lei pentru anul 2013, S lei pentru anul 2014, S lei pentru anul 2015 și S lei pentru anul 2016, organul de inspecție fiscală stabilește deductibilitate de 50% pentru cabinet, în scop de operațiune taxabilă și 50% pentru familie, în scop personal.

Pentru partea de 50% reprezentând cheltuieli deductibile în sumă de S lei, respectiv S lei pentru anul 2013, S lei pentru anul 2014, S lei pentru anul 2015 și S lei pentru anul 2016, echipa de inspecție fiscală le consideră cheltuieli cu materialele procurate și folosite la lucrările de amenajare spațiu cabinet și urmează să fie supuse amortizării fiscale în perioada rămasă din contractul de comodat.

Contractul de comodat este încheiat la data de 01.07.2012 pe o perioadă de 6 ani(72 luni). Ca urmare, partea de 50% din cheltuielile cu materialele folosite vor fi amortizate începând cu data de 01.01.2014, corespunzător perioadei rămase din contractul de comodat, astfel :

Perioada ramasa	Valoarea de amortizat	2013	2014	2015	2016	2017	2018
2013-54 luni	S	0	S	S	S	S	S
2014-42 luni	S	0	0	S	S	S	S
2015-30 luni	S	0	0	0	S	S	S
2016-18 luni	S	0	0	0	0	S	S
Total			S	S	S	S	S

În cursul anului 2013, contribuabilul a achiziționat obiecte de inventar în valoare de S lei, ce au fost date în consum în decursul anului.

### Anul 2014

În urma verificării evidenței contabile, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:

Explicații	Sume declarate de contribuabil	Sume stabilite de inspecție	Diferențe
------------	--------------------------------	-----------------------------	-----------

Venit brut	S	S	0
Cheltuieli deductibile	S	S	S
Venit net	S	S	S
Impozit venit	S	S	S

În urma inspecției fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei, reprezentând:

- S lei c/v materiale de construcții;
- S lei c/v obiecte de inventar, înregistrate de petentă pe cheltuieli deductibile, iar organul de inspecție fiscală a stabilit faptul că nu se justifică a fi folosite pentru desfășurarea activității cabinetului;
- S lei c/v factură nr. X/18.12.2014, emisă de S.C. X S.R.L. reprezentând c/v decorațiuni în scop personal.
- S lei cota de 50% din c/v cheltuielilor cu utilitățile Gaz Nord Est, Eon Energie și APAVITAL.

Totodată, organul de inspecție fiscală a stabilit în plus la cheltuieli deductibile suma de S lei reprezentând c/v amortizare pentru anul 2014, calculată pentru partea de 50% din totalul cheltuielilor cu materialele de construcții stabilite prin Raportul de expertiză judiciară și acceptate ca și cheltuieli deductibile la control.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2014 o diferență în plus la venitul net în sumă de S lei.

### **Anul 2015**

În urma verificării evidenței contabile, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:

Explicații	Sume declarate de contribuabil	Sume stabilite de inspecție	Diferențe
Venit brut	S	S	0
Cheltuieli deductibile	S	S	S
Venit net	S	S	S
Impozit venit	S	S	S

În urma inspecției fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei reprezentând:

- S lei c/v materiale de construcții;
- S lei c/v obiecte de inventar, de folosință mixtă.

Totodată, organul de inspecție fiscală a stabilit în plus la cheltuieli deductibile suma de S lei reprezentând c/v amortizare pentru anul 2015, calculată pentru partea de 50% din totalul cheltuielilor cu materialele de construcții stabilite prin Raportul de expertiză judiciară și acceptate ca și cheltuieli deductibile la control.



Ca urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2015 o diferență în plus la venitul net în sumă de S lei.

### **Anul 2016**

În urma verificării evidenței contabile, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:

Denumire indicator	Sume declarate de contribuabil D200 (lei)	Sume stabilite de inspecția fiscală (lei)	Diferența (lei)
Venit brut	S	S	0
Cheltuieli deductibile	S	S	S
Venit net 1	S	S	+S
Cass 5,5%	S	S	S
Cas 10,5%	S	S	+S
Total	S	S	S
Venit net 2	S	S	S
Impozit 16%	S	S	+918

În urma inspecției fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei reprezentând:

- S lei c/v materiale de construcții;
- S lei c/v obiecte de inventar, de folosință mixtă;
- S lei contribuții de asigurări sociale de stat;
- S lei contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- S lei c/v amortizare pentru obiecte de inventar de natura mijloacelor fixe, de folosință mixtă.

Totodată, organul de inspecție fiscală a stabilit în plus la cheltuieli deductibile suma de S lei reprezentând c/v amortizare pentru anul 2016, calculată pentru partea de 50% din totalul cheltuielilor cu materialele de construcții stabilite prin Raportul de expertiză judiciară și acceptate ca și cheltuieli deductibile la control.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2016 o diferență în plus la venitul net în sumă de S lei.

### **3) CONTRIBUTIA DE ASIGURARI SOCIALE DE SĂNĂTATE** **CONTRIBUTIA DE ASIGURARI SOCIALE DE STAT**

Deoarece pentru perioada verificată 01.01.2013 – 31.12.2016 s-au constatat diferențe la venitul net declarat, organul de inspecție fiscală pentru aceste diferențe, a stabilit obligația suplimentară de plată privind contribuțiile de asigurări sociale de sănătate și contribuții de asigurări sociale de stat, astfel:

Perioada	Baza impozabilă stabilită suplimentar	Contributie CASS	Contribuție CAS
01.01-2013-31.12.2013	S	S	0
01.01.2014-31.12.2014	S	S	0
01.01.2015-31.12.2015	S	S	0
01.01.2016-31.12.2016	S	S	S
Total	S	S	S

**III. Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivațiile X, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare se rețin următoarele:**

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, impozitul pe venit în sumă de S lei și a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă X, datorează aceste sume, în condițiile în care, raportul de inspecție fiscală conține erori de calcul, iar prin Referatul nr. VSG\_AIF X/24.09.2018, transmis cu Adresa nr. X/X/24.09.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/26.09.2018, organul de inspecție fiscală recunoaște faptul că raportul de inspecție fiscală conține unele erori de calcul al obligațiilor stabilite prin deciziile contestate și ca urmare propune admiterea contestației pentru sumele menționate mai sus.**

**În fapt,** în baza Raportului de inspecție fiscală nr. VSG\_AIF X/31.07.2018 organul de inspecție fiscală a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X/31.07.2018 și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/31.07.2018.

Prin contestație, petenta semnalează prezența în raportul de inspecție fiscală a unor erori de calcul al obligațiilor stabilite prin deciziile contestate, respectiv:

a) În anul 2013, s-au procurat materiale de construcții pentru amenajare cabinet în sumă de S lei, conform *Situație materiale de construcții procurate anul 2013*, situație în care sunt cuprinse și sumele de S lei și S lei, total S lei.

Suma de S lei, considerată cheltuială nedeductibilă este inclusă în suma de S lei, care reprezintă total materiale de construcții achiziționate în anul 2013 și care a fost considerată per total nedeductibilă în raportul de inspecție fiscală.

Astfel, nu mai poate fi considerată încă o dată nedeductibilă suma de S lei care reprezintă materiale de construcții procurate în anul 2013.

b) Petenta contestă faptul că pentru o parte din mijloacele fixe achiziționate în anul 2015 organul de inspecție fiscală a acordat 50% TVA deductibil.

Astfel, precizează faptul că a fost calculat eronat TVA nedeductibil pentru următoarele mijloace fixe:

- 3 fotolii Firenze, valoare totală S lei, 50%= S lei cu TVA nedeductibil de S lei;

- 1 canapea, valoarea întreagă S lei, 50% = S lei cu TVA nedeductibil în sumă de S lei.

c) Petenta contestă diminuarea cu suma de S lei (adunare greșită) a cheltuielilor de amortizare pentru mobilierul considerat nedeductibil 100% sau 50% de către echipa de inspecție fiscală: cu S lei pentru vitrine, cu S lei pentru bibliotecă, cu S lei pentru comodă, cu S lei pentru cuier, cu S lei pentru oglindă, cu S lei pentru fotolii, cu S lei pentru canapea, cu S lei pentru mese.

Prin Referatul nr. VSG\_AIF X/24.09.2018, transmis cu Adresa nr. X/X/24.09.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/26.09.2018, organul de inspecție fiscală precizează faptul că a constatat erorile de calcul precizate de petentă propunând admiterea contestației pentru acest capăt de cerere.

**În drept**, în speță sunt incidente și prevederile art.113 alin.(1) și alin. (2) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art. 113 Obiectul inspecției fiscale**

**(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”**

**(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:**

**b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/ plătitorului;”**

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, se reține că inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile și stabilirea bazelor de impozitare și diferențelor de obligații fiscale principale, organele de inspecție fiscală procedând la verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului.

a) Referitor la susținerea petentei că suma de S lei reprezentând avansuri achitate prin extras cont, regularizate prin factura nr. X/16.12.2013 emisa de S.C. X S.R.L., pentru anul 2013, considerată de organul de inspecție fiscală ca și cheltuială nedeductibilă este inclusă deja în suma de S lei, care reprezintă total materiale de construcții achiziționate în anul 2013 și care a fost considerată per total nedeductibilă, facem precizarea că organul de inspecție fiscală, prin Referatul nr. VSG\_AIF X/24.09.2018 recunoaște eroarea.

Astfel se constată faptul că dublarea cheltuielilor nedeductibile în sumă de S lei a condus la stabilirea în plus a impozitului pe venit în sumă de **S lei** și a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**.

b) Referitor la piesele de mobilier pe care organul de inspecție fiscală le consideră că sunt de folosință mixtă, acordând 50% deductibilitate la TVA, se constată faptul că în Raportul de inspecție fiscală nr. VSG\_AIF X/31.07.2018, pag. 15, se menționează:

- 3 fotolii Firenze, valoarea totală S lei, 50% = S lei cu TVA deductibilă suma de S lei.

Astfel, se constată faptul că TVA deductibilă corectă este în sumă de S lei, rezultând astfel TVA nedatorată în sumă de S lei;

- 1 canapea, valoarea totală S lei, 50% = S lei cu TVA deductibilă suma de S lei.

Astfel se constată faptul că TVA deductibilă corectă este în sumă de S lei, rezultând astfel TVA nedatorată în sumă de S lei.

Ca urmare, petenta nu datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferente pieselor de mobilier pe care organul de inspecție fiscală le consideră că sunt de folosință mixtă.

c) Referitor la susținerea petentei precum că totalul în sumă de S lei, contestat, a cheltuielilor cu amortizarea pentru mobilierul considerat nedeductibil 100% sau 50% este greșit, (S lei pentru vitrine, S lei pentru bibliotecă, S lei pentru comodă, S lei pentru cuier, S lei pentru oglindă, S lei pentru fotolii, S lei pentru canapea, S lei pentru mese) facem precizarea că acest lucru se confirmă și de către organul de inspecție fiscală, totalul corect

fiind în sumă de S lei, diferența de S lei a condus la stabilirea în plus a impozitul pe venit pentru anul 2016 în sumă de **S lei** și a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**.

Având în vedere prevederile legale menționate, constatările organului de soluționare precum și precizările aduse de organul fiscal prin Referatul nr. VSG\_AIF X/24.09.2018, transmis cu Adresa nr. X/X/ 24.09.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/26.09.2018, pentru acest capăt de cerere, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

**„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.**

**(2) În cazul admitterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”,**

**urmează să se admită contestația și să se anuleze parțial** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X/31.07.2018, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/31.07.2018 pentru suma de **S lei** reprezentând impozit pe venit și suma de **S lei** reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate.

**2. Referitor la taxa pe valoare adăugată în sumă de S lei și impozitul pe venit în sumă de S lei Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă corect organul de inspecție fiscală a acordat deductibilitate de 50% a cheltuielilor cu materialele de construcții folosite la lucrările de amenajare a imobilului și dacă are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții în condițiile în care petenta nu este de acord cu procentul de 50% .**

**În fapt,** referitor la achizițiile de materiale de construcții, petenta prezintă în timpul inspecției fiscale contractul de prestări servicii încheiat cu firma S.C. X S.R.L. pentru manopera investițiilor aferente spațiului pentru cabinet situat la parterul imobilului proprietate personală/familială, lista cu cantitățile de materiale pe categorii de lucrări, situații de lucrări conform devizelor de lucrări, devize de lucrări semnate și ștampilate atât de d-na X, cât și de către S.C. X S.R.L. în calitate de prestator dar fără a prezenta procesul - verbal de recepție finală a lucrărilor și autorizația de construcție.

Totodată, organul de inspecție fiscală a constatat faptul că nu este emisă factura pentru plata manoperei către S.C. X S.R.L., petenta motivând faptul că această firmă a intrat în insolvență și nu a mai emis factura.

Pentru susținerea consumurilor de materiale de construcții s-au prezentat în timpul inspecției fiscale note de recepție/bon consum/procese - verbale anuale pentru anii 2013, 2014, 2015, 2016 întocmite și semnate numai de dna X, în calitate de reprezentant al X.

La punctul de vedere referitor la Proiectul de raport de inspecție fiscală, petenta menționează faptul că devizele de lucrări în care sunt precizate consumurile de materiale, semnate de S.C. X S.R.L. și contestatoare sunt estimative, forța de muncă folosită a fost în regie proprie și a fost slab calificată și depune în susținere Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară nr. 17/09.07.2018, prin care expertul estimează valoarea lucrărilor de construcții pentru amenajarea spațiului cu destinația de cabinet expert contabil, precizând faptul că valoarea investiției este de S lei, din care suma de S lei reprezintă contravaloarea materialelor de construcții și suma de S lei reprezintă contravaloarea manoperei.

Totodată, echipa de inspecție fiscală constată cantități mari de materiale, respectiv faianță 85 mp, dale pavaj 201 mp, marmură 26 mp, gresie 193 mp, bare inox 70 m, oțel beton 644 kg, oțel lat 240 kg, plasă sudată 113 buc, holșurub 12.300 bucăți, ciment S saci, cărămidă S bucăți, adeziv 808 saci, tablă cutată 300 mp, tablă zincată 100 mp, țevă 420 m, lambriu 40 mp, parchet 50 mp, travertin 31 mp, tablă dreaptă 70 bucăți, nisip 10 mc, mozaic 40mp, piatră naturală 4 mp, prize 69 buc, aplică 22 bucăți, profile 310 bucăți, sârmă 435 kg, uși 5 bucăți, cablu 208 m, conductă apă 12 m, cot 301 bucăți, fier beton 36 bucăți, alte materiale folosite pentru garduri, terase, trotuare în jurul casei, poartă, electrice (plafoniere, prize, etc), tablă/cuie/acoperiș, materiale care exced spațiului cabinetului de la parter, care nu sunt numai pentru spațiul de la parter ci sunt investiții executate pentru tot imobilul.

Ca urmare, referitor la suma de S lei, estimată de expert ca reprezentând contravaloarea manoperei, organul de inspecție fiscală consideră această cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal, întrucât această sumă nu a fost plătită printr-un document justificativ din punct de vedere fiscal, forța de muncă utilizată de d-na X nu a fost declarată prin programul REVISAL și nu face nici dovada plății acestei forțe de muncă, iar pentru suma de S lei reprezentând contravaloarea materialelor estimate de expert, organul de inspecție fiscală stabilește deductibilitate de 50% pentru cabinet, în scop de operațiune taxabilă și 50% pentru familie, în scop personal.

La contestație petenta depune Suplimentul la Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară nr. X/21.08.2018, prin care expertul tehnic judiciar a ales să răspundă punctual la Raportul de inspecție fiscală și a adus corecții la sumele din devizele pe categorii de lucrări prezentate în raport, precizând

faptul că din suprafața totală de 80 mp atribuită cabinetului prin contractul de comodat, suprafața în folosință privată este de 13,97% și ca urmare petenta solicită ca procentul acordat pentru deductibilitatea cheltuielilor aferente amenajării cabinetului în scop de operațiune taxabilă să fie următorul:

- anul 2013 – 69,81%;
- anul 2014 – 80,60%;
- anul 2015 – 74,29%;
- anul 2016 – 86,03%.

Astfel petenta contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, aferentă diferenței c/v materialelor de construcții dintre procentul de 50% acordat de organul de inspecție fiscală și procentul estimat prin Suplimentul la Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară, respectiv:

- S lei TVA deductibilă aferentă facturilor de materiale de construcții până la procentul de 69,81% estimat prin Suplimentul la Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară pentru anul 2013;

- S lei TVA deductibilă aferentă facturilor de materiale de construcții până la procentul de 80,60% estimat prin Suplimentul la Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară pentru anul 2014;

- S lei TVA deductibilă aferentă facturilor de materiale de construcții până la procentul de 74,29% estimat prin Suplimentul la Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară pentru anul 2015.

- S lei TVA deductibilă aferentă facturilor de materiale de construcții până la procentul de 86,03% estimat prin Suplimentul la Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară pentru anul 2016.

Totodată, contestă și impozitul pe venit în sumă de **S lei** aferent cheltuielilor cu amortizarea lucrărilor de amenajare cabinet, rezultate din reconsiderarea procentului estimat prin Suplimentul la Raportul de expertiză contabilă, respectiv:

- S lei reprezintă impozitul pe venit aferent diferenței de S lei cheltuieli deductibile pentru anul fiscal 2014 din amortizarea lucrărilor de amenajare cabinet;

- S lei reprezintă impozitul pe venit aferent diferenței de S lei cheltuieli deductibile pentru anul fiscal 2015 din amortizarea lucrărilor de amenajare cabinet;

- S lei reprezintă impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2016 până la cuantumul sumei de S lei stabilit prin decizie. Organul de control a considerat cheltuieli deductibile suma de S lei din amortizarea lucrărilor de amenajare cabinet pe anul 2016, considerând 50% din valoarea materialelor din Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară. Din reconsiderarea procentului estimat în Suplimentul la Raportul de expertiză contabilă, pentru anul 2016 revine suma de S lei ceea ce va duce la diminuarea venitului net pe anul 2016 cu suma de S lei ( $S - S = S$ ), pe total an fiscal 2016 se impune recalcularea venitului net și a impozitului pe venit

aferent (declarat și plătit în plus).

**În drept**, potrivit prevederilor art. 48 alin. (1), alin. (4) lit. a) și lit. c) și alin. (7) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015:

**„ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate**

**(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 49 și 50.**

[...]

**(4) 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; [...]**

**c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;**

**(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:**

**a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; [...]**”.

prevederi preluate și în art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2016:

**„ART. 68 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate**

**(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70. [...]**

**(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora, sunt:**

**a) să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente; [...]**

**d) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;**

**(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:**

**a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; [...]**”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile



efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile și că pentru a fi deductibile fiscal cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art. 145 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015:

**„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

**(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;[...]**”;

prevederi preluate și în art. 297 alin. (1) și (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2016:

**„ART. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. [...]**

**(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;[...]**”.

Potrivit prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015:

**„Art 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]**”;

prevederi preluate și în art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2016:

**„ART. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană**

**impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. S, [...]”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor sau serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar pentru justificarea acestui drept persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

Potrivit prevederilor legale redată mai sus, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile și serviciile facturate au fost destinate/presate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

Din documentele depuse la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Din informațiile furnizate de către Primăria Hârlău, Biroul de impozite și taxe locale rezultă următoarele:

a) prin Adresa nr. X/30.05.2018, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. VSG AIF X/21.06.2018, Primăria Hârlău precizează faptul că *“X - CNP X figurează în evidentele noastre fiscale împreună cu X cu una casa de locuit în suprafață de 236 mp (87 mp până la data de 17.03.2016) teren aferent 1371 mp”.*

b) prin Adresa nr. X/26.06.2018, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. VSG-REG X/26.06.2018, Primăria Hârlău precizează faptul că *„doamna X CNP X a depus declarație rectificativă de impunere privind stabilirea impozitului pe clădiri la data de 30.05.2018, în sensul că: din suprafața totală a imobilului proprietate personală, respectiv 236 mp, suprafața de 25 mp este suprafața folosită în*

*scop nerezidențial, iar suprafața folosită în scop rezidențial (locuința) este de 211 mp, valoarea totală de impozitare este de 5 lei”.*

c) Prin Adresa nr. X/04.07.2018, Primăria Hârlău - Biroul de impozite și taxe locale, menționează faptul că d-na X figurează în evidențele fiscale împreună cu d-l X cu o clădire în suprafață de 236 mp din care 118 mp locuință și 118 mp suprafață nerezidențială (contract de comodat cu Cabinet Expert Contabil X CIF - ROX).

Având în vedere faptul că din situațiile centralizatoare rezultă faptul că materialele de construcții au fost folosite pentru întreaga casă (garduri, poartă, acoperiș, trotuare, bare inox, terase acces, baie, bucătărie living, utilități, rețea termoficare, rețea electrică, rețea sanitară), adresele emise de Primăria Hârlău cu privire la spațiul rezidențial și/sau nerezidențial care este destinat cabinetului X conțin răspunsuri diferite, prin Raportul de expertiză prezentat în timpul inspecției fiscale nu se delimitează spațiile comune/personale mixte și suprafețele folosite exclusiv pentru familie, faptul că nu există un proces verbal de recepție a obiectivului, faptul că baia situată la parterul imobilului are dotare de familie, faptul că contribuabilul nu demonstrează folosința exclusivă pentru birouri a spațiului dat în comodat, echipa de inspecție fiscală apreciază faptul că investiția efectuată este și în interes personal și ca urmare a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru 50% din valoarea cheltuielilor cu materiale de construcții și a calculat amortizarea pentru materialele de construcții evidențiate în Raportul de expertiză 50% deductibile pentru interesul firmei pe perioada rămasă din derularea contractului de comodat și 50% nedeductibile.

Totodată, conform obiectului contractului de comodat încheiat în data de 01.07.2012 între X și X, proprietari ai imobilului, în calitate de comandanți și Cabinet Expert Contabil X, în calitate de comodatar și clauzelor contractuale se acordă comodatarului folosința ca sediu profesional al spațiului de 80 mp suprafață utilă (140 mp suprafață construită) din imobilul proprietatea comandanților, cu obligația *”să suporte toate spezele de reparații, amenajare și funcționare ale spațiului interior și exterior preluat în folosință: pentru compartimentare, tocărie, pereți, pardoseală, acoperiș, vopsire fațadă, precum și pentru intrarea în spațiu: trepte și terasă, trotuare față, gard”.*

Ca urmare, având în vedere faptul că potrivit contractului de comodat prin care comodatarul are obligația să suporte toate cheltuielile cu reparațiile și amenajarea întregului imobil precum și pentru intrarea în spațiu: trepte, terasă, trotuare și gard, iar din situațiile centralizatoare rezultă faptul că materialele de construcții au fost folosite pentru întreaga casă (garduri, poartă, acoperiș, trotuare, bare inox, terase acces, baie, bucătărie living, utilități, rețea termoficare, rețea electrică, rețea sanitară), rezultă faptul că legal organul de inspecție fiscală a acordat 50% deductibilitate la cheltuielile cu materialele de construcții și ca urmare se va respinge contestația ca

neîntemeiată pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoare adăugată în sumă de **S lei** și impozitul pe venit în sumă de **S lei**.

**3. Referitor la taxa pe valoare adăugată în sumă de S lei și impozitul pe venit în sumă de S lei Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă corect organul de inspecție fiscală pentru cheltuielile cu mijloacele fixe de folosință mixtă a acordat deductibilitate de 50%, iar pentru cheltuielile cu mijloacele fixe folosite în interes personal nu a acordat deductibilitate.**

**În fapt**, la inspecția fiscală petenta a prezentat un număr de 7 facturi cuprinzând un număr de 73 bucăți mobilier – module. La solicitarea organului de inspecție fiscală, contestatoarea transmite pe e-mail Situația cu module mobilier procurate în anul 2014 din care rezultă că o parte din acele module nu se regăsesc la locul desfășurării activității, iar o parte din modulele rămase le împarte pe obiecte de inventar și mijloace fixe.

La intrarea în gestiune a acestui mobilier nu se specifică clar denumirea produsului, în notele de recepție și constatare diferențe și bonurile de consum întocmite de contribuabil, la articole sunt trecute *modul mobilier*.

La prezentarea punctului de vedere cu privire la Proiectul de raport de inspecție fiscală, petenta prezintă o altă situație și prin prezentarea unor poze împarte cele 73 module mobilier pe obiecte de inventar și mijloace fixe total diferită de cea inițială, astfel: 30 de module reprezintă mijloace fixe, iar diferența de 43 module sunt obiecte de inventar (3 dulapuri baie cu 3 module, 6 taburete tapițate reprezentând 6 module, 2 coloane lemn reprezentând 4 module, măsuță joasă 1 modul, 2 biblioteci cu 5 module, 2 dulapuri birou cu 12 module, 2 birouri cu 2 module, 1 birou și 1 dulap cu 3 module).

Echipa de inspecție fiscală a reanalizat toate aceste situații întocmite cu module și alte piese de mobilier, a comparat fotografiile depuse de petentă la punctul de vedere și cu propriile constatări prin deplasarea la locul desfășurării activității și a constatat faptul că se disting mai multe situații: piese de mobilier care sunt folosite numai în interes personal (măsuțe, vitrine, oglindă, coloane de lemn etc.), piese de mobilier neidentificate în spațiul de la parter (arhiva, canapele, fotolii mese) și piese de mobilier identificate care sunt de folosință mixtă (canapele, fotolii, mese etc.).

Ca urmare, referitor la cheltuielile cu achiziționarea mobilierului organul de inspecție fiscală acordă deductibilitate integrală la mobilier folosit la activitatea contribuabilului, 50% deductibilitate pentru cheltuielile cu mobilierul de folosință mixtă sau nu a acordat deductibilitate pentru cheltuielile cu mobilierul neidentificat sau folosit în interes personal/ familial.

Totodată, organul de inspecție fiscală nu a acordat deductibilitate pentru decorațiunile (perdele) achiziționate de la S.C. X S.R.L.

Petenta nu este de acord cu constatările organului de inspecție fiscală și contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, compusă din:

Anul 2014

- S lei TVA deductibilă aferentă facturii nr. X/18.12.2014 de procurare draperii pentru cabinet ;

- S lei TVA deductibilă aferentă c/v mobilierului pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat deductibilitate, respectiv 4 dulăpioare birou, 1 dulap mare arhivă, 1 suport spiralat pentru prezentarea siglei cabinetului.

Anul 2015

- S lei TVA deductibilă aferentă c/v mobilierului pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat deductibilitate.

- S lei TVA deductibilă aferentă c/v mijloacelor fixe pentru care organul de inspecție fiscală a acordat deductibilitate 50 %.

Totodată, contestă și impozitul pe venit în sumă de **S lei** compus din:

Anul 2014

- S lei reprezintă impozitul pe venit aferent cheltuielilor cu obiecte de inventar considerate nedeductibile;

- S lei reprezintă impozitul pe venit aferent cheltuielilor cu draperiile, considerate nedeductibile.

Anul 2016

- S lei reprezintă impozitul pe venit aferent cheltuielilor de amortizare aferente mobilierului considerat nedeductibil sau deductibil 50%.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 48 alin. (1), alin. (4) lit. a) și lit. c) și alin. (7) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015:

**„ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate**

**(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 49 și 50.**

[...]

**(4) 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; [...]**

**c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;**

**(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:**

**a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;[...]**”.

prevederi preluate și în art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2016:

**„ART. 68 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate**

**(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70. [...]**

**(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora, sunt:**

**a) să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente; [...]**

**d) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;**

**(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:**

**a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;[...]**”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile și că pentru a fi deductibile fiscal cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art. 145 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015:

**„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

**(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;[...]**”;

prevederi preluate și în art. 297 alin. (1) și (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2016:

**„ART. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. [...]**

**(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;[...]**”.

Potrivit prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015:

**„Art 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]**”;

prevederi preluate și în art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2016:

**„ART. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. S, [...]**”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor sau serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar pentru justificarea acestui drept persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

Potrivit prevederilor legale redactate mai sus, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că

bunurile și serviciile facturate au fost destinate/presate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: **„La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”**

Astfel, art. 11 din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, simpla achiziție a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.

Prin urmare, se reține că, chiar dacă petentul deține facturi pentru achizițiile de bunuri, acestea nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, petenta trebuind să justifice cu documente legale necesitatea achiziționării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, existența facturilor nu este relevantă, întrucât așa cum s-a reținut anterior petenta își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora doar în situația în care sunt îndeplinite cumulativ condițiile expres prevăzute în dispozițiile legale mai sus menționate, respectiv utilizarea acestora în folosul operațiunilor taxabile și existența facturilor de achiziție completate conform legii.

Referitor la cheltuielile cu achiziția draperiilor, conform facturii nr. X/18.12.2014, considerate nedeductibile de către organul de inspecție fiscală, facem precizarea că potrivit devizului întocmit de S.C. X S.R.L. ce însoțește



factura, draperiile sunt grenă cu blazon, crem cu blazon și crem cu flori. Organul de inspecție fiscală precizează faptul că nu a identificat draperiile descrise în deviz, după cum se observă și din fotografiile depuse la dosar și ca urmare nu a acordat deductibilitate pentru aceste cheltuieli.

Referitor la mobilier petenta precizează faptul că acestea sunt în primul bunuri mobile, pot fi oricând mutate în alt spațiu, unde să-și desfășoare activitatea cabinetul, de altfel la data formulării contestației după efectuarea curățeniei de vară și igienizarea/văruirea spațiului mijloacele fixe sunt așezate în altă schemă. Echipa de inspecție fiscală a considerat greșit că spațiul de la parte este traversat de familie pentru a se ajunge la etaj, pentru care a acordat deductibilitate de 50% la lucrările de amenajare a spațiului, de aici urmează gândirea greșită că și mobilierul aferent spațiului de parter (fost living al casei) trebuie considerat deductibil tot 50%.

Referitor la acest aspect, organul de inspecție fiscală precizează faptul că inițial, prin declarația 200, petenta a solicitat deducerea 100% a materialelor de construcții, lucru susținut și prin prima expertiză, ulterior după primirea actului administrativ fiscal, achiesează parțial la calculul de 50%-50% pentru acordarea deductibilității cheltuielilor, dar pentru a crea o altă stare de fapt fiscală și asupra mobilierului, prin această nouă amenajare creează alte destinații spațiilor și solicită un supliment de expertiză, în mod normal se schimbă toate calculele dar acest fapt nu are relevanță pentru constatările inițiale ale echipei de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organul de inspecție fiscală în mod legal a stabilit pentru cheltuielile cu mijloacele fixe de folosință mixtă deductibilitate de 50%, iar pentru cheltuielile cu mijloacele fixe folosite în interes personal nu a acordat deductibilitatea acestora, fapt pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoare adăugată în sumă de **S lei** și impozitul pe venit în sumă de **S lei** aferente acestor cheltuieli, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015.

**4. Cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei, în condițiile în care motivele invocate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organului de inspecție fiscală.**

**În fapt**, contestă parțial Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/31.07.2018, emisă pe numele **d-nei X**, cod numeric personal X, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- S lei contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- S lei contribuții de asigurări sociale de stat.

Referitor la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, contestată, petenta menționează faptul că este compusă din:

- S lei contribuții de asigurări sociale de sănătate aferente anului 2014.
- S lei contribuții de asigurări sociale de sănătate aferente anului 2015.
- S lei contribuții de asigurări sociale de sănătate aferente anului 2016

Referitor la contribuțiile de asigurări sociale în sumă de **S lei**, contestată, petenta menționează faptul că este aferentă anului 2016.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 296<sup>21</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**„ART. 296<sup>21</sup> Contribuabili**

**(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:**

- a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;
- b) membrii întreprinderii familiale;
- c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;
- d) persoanele care realizează venituri din profesii libere;”

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art. 137, art. 138, art. 155 și art. 156 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și anume:

**ART. 137 Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale**

**(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art. 136, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:**

[...]

- b) venituri din activități independente, definite conform art. 67; [...]

**ART. 138 Cotele de contribuții de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat**

**Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:**

**a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;[...]**

**ART. 155 Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate**

**(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:**

**[...]**

**c) venituri din activități independente, definite conform art. 67;**

**ART. 156 Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate**

**Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:**

**a) 5,5% pentru contribuția individuală;[...]"**

Din prevederile legale mai sus menționate rezultă persoanele care obțin venituri din activități independente datorează contribuții de asigurări sociale și contribuții de asigurări sociale de sănătate.

Având în vedere faptul că pentru cheltuielile considerate nedeductibile ce au stat la baza stabilirii impozitului pe venit, analizate în prezenta decizie la pct. III.2. și pct. III.3. s-a dispus respingerea contestației ca neîntemeiată și având în vedere faptul că aceste cheltuieli nedeductibile constituie bază de impozitare și pentru calculul contribuției de asigurări sociale de sănătate și contribuției de asigurări sociale urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de **S lei** reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** și contribuția de asigurări sociale în sumă de **S lei**.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 273 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

**DECIDE:**

**1. Admiterea parțială a contestației formulate de X și anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X/ 2/31.07.2018 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare**

Exemplarul 4/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Page 43 o 44

stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/31.07.2018 pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei** și contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**.

**2. Respingerea parțială ca neîntemeiată** a contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X/31.07.2018, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/31.07.2018 pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei**, contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** și contribuțiile de asigurări sociale în sumă de **S lei**.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

DIRECTOR GENERAL

ȘEF SERVICIU  
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII 1

ÎNTOCMIT