

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../03.03.2011 înregistrată la direcție sub nr.../04.03.2011, cu privire la contestația formulată de **PFA X**, având codul de înregistrare fiscală ... și sediul în

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../25.02.2011, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../27.01.2011.

Obiectul cauzei îl constituie suma de ... lei, reprezentând:

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

Constatând ca în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și alin. (2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice este competentă să soluționeze contestația formulată de **PFA X** din

I. Petenta formulează contestație împotriva **Deciziei de impunere nr. .../27.01.2011**, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, arătând următoarele:

În urma inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate din cadrul Activității de inspecție Fiscală, a fost emisă Decizia de impunere nr.../27.01.2011 care a avut la bază Raportul de Inspecție Fiscală nr.../27.01.2011, prin care petentei i s-a stabilit suplimentar impozit pe venit aferent perioadei 2006 – 2009 în sumă totală de ... lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă totală de ... lei.

Petenta consideră că sumele stabilite în urma inspecției fiscale efectuate de către echipa de inspecție fiscală, sunt netemeinice și nelegale cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor reprezentând cheltuieli cu materia primă necesară desfășurării activității în anul 2006 în valoare de ... lei, cheltuieli cu reparații efectuate în anii 2008 (un număr de 10 facturi în valoare totală de ... lei) și 2009 (un număr de 8 facturi în valoare totală de ... lei). Organele de inspecție fiscală în mod eronat au considerat aceste cheltuieli ca fiind investiții efectuate pentru modernizare.

Petenta definește termenul investiții de renovare în două accepțiuni, astfel:

a) prima privește reparațiile sediului social, acestea fiind incluse pe cheltuieli fără a mări valoarea clădirii sau durata de utilizare;

b) a doua se referă la modernizarea sediului social, caz în care se mărește valoarea clădirii sau durata de utilizare și se amortizează pe durata contractului de comodat.

În ambele cazuri, reparațiile și modernizările sediului social trebuie să fie conectate cu activitatea economică derulată în scopul realizării de venituri impozabile.

În realitate, în anul 2008 și 2009 au fost efectuate lucrări de remediere, reparații ale tâmplăriei și ale interioarelor clădirii în care petenta își desfășoară activitatea de turism, acestea fiind într-un stadiu avansat de uzură și degradare fizică, fiindu-i periclitată desfășurarea în bune condiții a activității de cazare.

Astfel, au fost necesare remedieri, înlocuiri și reparații la tâmplăria geamurilor și a ușilor, a gresiei și parchetului, zugrăvirea pereților din holul clădirii, a restaurantului și camerelor, ținând cont de normativele cerute de Ministerul Turismului în vederea obținerii avizării favorabile a documentelor de funcționare a activității de turism. Petenta precizează faptul că în urma avizării obținute de la Ministerul Turismului, clădirea cu destinație pensiune **a fost clasificată tot cu două margarete** ceea ce nu aduce cu nimic în plus în materie de venituri suplimentare pentru firmă, ci doar o bună funcționare în condiții turistice decente.

Prin lucrările efectuate nu s-au urmărit modernizări inutile, ci doar reparații/remedieri în limite rezonabile de preț, ale elementelor deteriorate care nu au contribuit cu nimic la creșterea valorii și nici la obținerea de venituri suplimentare. Imobilul nu a mai fost reparat din anul 1995, gradul de uzură fiind ridicat, respectiv pereții erau igrasiați, vopseaua și zugrăveala erau scorojite, existau infiltrații de apă, ferestrele și ușile nu se mai închideau ermetic, iar instalația de căldură era ineficientă și deficitară.

Conform prevederilor pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, petenta consideră că acordarea sau nu a deductibilității cheltuielilor trebuie să se întemeieze pe o analiză concretă a cheltuielilor aferente bunului care face obiectul contractului de comodat, respectiv dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul direct al activității autorizate.

Referitor la neacordarea dreptului de deducere a acestor cheltuieli, organele de inspecție fiscală au interpretat eronat cadrul legal și l-au aplicat greșit, respectiv art.24 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.94 alin.(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care devine ulterior pct.107 alin.(2) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, ordin care îl abrogă pe cel din 2005. Petenta consideră că nu pot fi aplicate de către organele de inspecție fiscală prevederile O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene deoarece acest ordin a fost publicat în monitorul oficial în data de **10.11.2009**, încălcându-se principiul de neretroactivitate a unei prevederi legale, cheltuielile neadmise la deducere fiind efectuate înainte de această dată. Organele de inspecție fiscală au aplicat eronat regimul de amortizare aferent clădirii și pentru geamuri, gresie, parchet, materiale de zidărie, considerându-le amortizabile pe o durată rămasă de 21 ani și fără a ține cont de existența contractelor de comodat inițiale ale societății.

Referitor la contractul de comodat din 03.05.2006 și la condițiile stipulate în cuprinsul acestuia, la care se face referire în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, precizăm că nu este cel inițial, ci a fost întocmit în timpul inspecției fiscale ca urmare a solicitării exprese a organelor de inspecție fiscală și care au dat indicații greșite privind întocmirea și semnarea lui de către părți. Contractele inițiale valabile și legal încheiate între persoana fizică proprietar al clădirii și persoana fizică autorizată, au fost depuse ulterior la sediul Activității de Inspecție Fiscală, fiind luate la cunoștință de existența acestora, le menționează la capitolul „Discuții finale”, considerând că „nu mai influențează tratamentul fiscal al investițiilor efectuate în anii 2008 și 2009.”

Petenta consideră că au fost încălcate și prevederile art.24 alin.(11) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare și a pct.70² din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care vine în completarea art.24 alin.(11) lit.c).

Prin contractul de comodat are loc transmiterea dreptului de folosință. În aceste condiții, conform codului fiscal, amortizarea mijloacelor fixe se face pe perioada de valabilitate a contractului de comodat, deci contribuabilul are opțiunea calculării amortizării pe perioada inițială a contractului de comodat așa cum corect a și fost calculată, respectiv pe un an de zile, perioadă prevăzută în contractele de comodat și pe care organele de inspecție fiscală au refuzat să le ia în considerare.

Petenta consideră că toate cheltuielile efectuate în anii 2008 și 2009 nu pot fi considerate investiții în mijloace fixe deoarece nu se încadrează la prevederile pct.7 din H.G. nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, ci la pct.9 din aceeași hotărâre. Prin contractul de comodat încheiat, PFA X a obținut dreptul de folosință pentru o clădire care necesita reparații.

Din punct de vedere contabil, conform O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate **în baza unui contract de închiriere sau de comodat se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat , fie la imobilizări corporale (investiții), fie drept cheltuieli ale perioadei, în funcție de beneficiile economice aferente**, în mod similar cu tratamentul contabil aplicat în cazul propriilor imobilizări corporale. Investițiile se amortizează pe perioada contractului de închiriere/comodat.

În concluzie, petenta consideră că lucrările care au ca scop stabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate sunt cheltuieli și se recuperează în mod corect și legal prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, motiv pentru care organele de inspecție fiscală în mod eronat le-au considerat a fi investiții pentru modernizare, în realitate ele fiind doar lucrări de reparații și întreținere.

Petenta mai precizează că toate geamurile și ușile achiziționate nu pot fi considerate mijloace fixe deoarece au o valoare mai mică de 1.800 lei, deci încadrarea lor ca mijloace fixe ar încălca prevederile art.24 alin.(2) lit.b) și art.24 alin.(17) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.64 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene. Aceasta consideră că geamurile și ușile achiziționate sunt obiecte de inventar deoarece nu pot fi analizate ca un ansamblu de bunuri atașat unui imobil și înregistrate la valoarea totală a facturii fiind obiecte de sine stătătoare, cu funcționalitate independentă unele de altele și valoare unitară distinctă. Astfel, conform normelor contabile, valoarea obiectelor de inventar se poate include integral pe cheltuieli, la darea lor în folosință sau eşalonat, într-o perioadă de cel mult trei ani, pe bază de scadențar. Coroborat cu normele pentru aplicarea codului fiscal, amortizarea se face pe durata contractului, organele de inspecție fiscală calculând eronat o durată de amortizare mult mai mare, în funcție de durata rămasă a clădirii, neținând cont de contractul de comodat aferent perioadei pentru care s-au efectuat cheltuielile considerând că „nu influențează tratamentul fiscal”.

Petenta nu este de acord nici cu argumentarea organelor de inspecție fiscală de recuperare a investițiilor de la proprietarul imobilului la încetarea contractului de comodat deoarece este prematur și contrazis de faptul că acesta are valabilitate generală pentru o perioadă nedeterminată, putând fi prelungit ulterior pentru o perioadă de mai mulți ani, perioadă aflată la latitudinea părților. Ca atare, doar la momentul predării bunului, în funcție de voința părților, investițiile făcute în condițiile contractului de comodat vor putea fi eventual evaluate și reclamate de organele de inspecție fiscală în cazul încălcării unor prevederi legale. Până atunci acest argument este inoportun, prematur și irelevant, dar cu o notă evident tendențioasă, organul de inspecție fiscală substituindu-se voinței părților cu încălcarea prevederilor Codului civil.

Referitor la accesorii, petenta nu este de acord cu modul de calcul, considerându-le a fi calculate nelegal, în primul rând ca rezultat al atragerii de diferențe nelegale de impozit pe venit, și în al doilea rând ca rezultat al aplicării eronate a prevederilor legale în materie, respectiv O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Organele de inspecție fiscală au luat în considerare termene de plată (29.11.2008, 03.09.2008, 12.05.2009 și 23.07.2010), termene despre care petenta nu știe ce reprezintă deoarece nu i-au fost explicate. Petenta consideră că pentru sumele reprezentând diferențe stabilite la control, termenul de plată nu este nici data comunicării deciziei pentru plăți anticipate emise de organul fiscal și nici data depunerii de către contribuabil a declarației 200 privind venitul net, ci o dată stabilită în funcție de data comunicării deciziei de impunere privind diferențele stabilite la control conform art.111 din Codul de procedură fiscală.

Potrivit art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se datorează majorări de întârziere/dobânzi și/sau penalități de întârziere de la data scadentă până la stingere inclusiv. Având în vedere că Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..../27.01.2011 a fost comunicată în data de 07.02.2011 (data poștei), se consideră termen legal de plată/scadența pentru diferențele de obligații fiscale principale data de 05.03.2011, urmând ca după acest termen să se calculeze dobânzi și penalități de întârziere în caz de neplată.

În concluzie, petenta consideră că și-a înregistrat corect și legal facturile pe cheltuieli la momentul efectuării acestora, iar măsura de neadmitere la deducere a sumelor de ... lei și ... lei având consecința stabilirii de sume suplimentare reprezentând impozit pe venit și accesorii este netemeinică și nelegală. Așa cum rezultă din prevederile H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, opțiunea de înregistrare direct pe cheltuieli sau de recuperare prin amortizare îi aparține contribuabilului, în funcție de beneficiile economice aferente și nu organului de inspecție fiscală. Ca atare, argumentele și motivația adusă de echipa de inspecție fiscală reprezintă o preferință personală a acesteia. Trebuie observat faptul că nu s-a urmărit de către contribuabil eludarea

legilor fiscale, acesta aplicând corect prevederile legale în materie fiscală și contabilă.

Petenta solicită organelor de soluționare a contestației să dea eficiență tuturor prevederilor legale în vigoare și argumentelor invocate, urmând pe această cale să desființeze în întregime baza de impunere din actele administrativ fiscale atacate, respectiv Decizia de impunere nr.../27.01.2011 și Raportului de inspecție fiscală nr.../27.01.2011, obligând organul emitent să emită o nouă decizie de impunere cu o nouă bază de impozitare corespunzătoare.

Urmare solicitării facute de Biroul soluționare contestații contestatoarea, prin adresa nr.../21.03.2011, a prezentat motive de fapt și de drept și pentru celelalte sume contestate, astfel:

Referitor la anul 2006, consideră că veniturile aferente facturilor cu specificația A.P. în sumă de ... lei sunt eronat stabilite suplimentar deoarece sunt facturi cu aport personal al administratorului, deci nu pot fi luate în calcul la majorarea venitul brut conform pct.48 din OMFP nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil. Organele de inspecție fiscală în mod intenționat nu le detaliează astfel încât ele să nu poată fi identificate și individualizate la o eventuală analiză.

Nu este de acord cu măsura organelor de inspecție fiscală de a nu admite la deducere cheltuielile aferente materiilor prime în sumă de ... lei deoarece nu au fost încălcate prevederile pct.43 din O.M.F.P. nr.1040/2004, cheltuielile fiind efectuate în scopul realizării veniturilor, în interesul direct al activității și sunt justificate cu documente (facturi, rapoarte de producție). Conform pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile cu achiziția de materii prime sunt considerate cheltuieli deductibile.

Organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile pct.35 din O.M.F.P. nr.1040/2004 deoarece în anii 2006 și 2007 au inclus în venitul brut stocurile și diferențele de stocuri cu suplimentarea nejustificată a veniturului brut, deși persoana fizică autorizată nu avea încetată activitatea.

Organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au considerat cheltuielă deductibilă suma de ... lei reprezentând contravaloarea facturii nr.../24.04.2007, prin care a achiziționat o mașină de spălat semiautomată și un aspirator deoarece când au fost cumpărate aceste bunuri funcționa ca persoană fizică, după data de 10.03.2009 devenind persoană fizică autorizată, deci nu au fost încălcate prevederile art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală au trecut prevederi legale care nu au fost încălcate de aceasta și care nu au legătură cu situația de fapt descrisă inițial, încercându-se astfel o intimidare și o încadrare eronată a faptelor și constatărilor, astfel:

- se menționează O.M.F.P. nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, fără a se preciza exact motivul și care articol ar fi fost încălcat;

- se precizează că nu s-ar fi respectat regulile de inventariere deși a fost efectuată inventarierea, au fost întocmite listele de inventariere, registrul

inventar, note de recepție și constatare de diferențe, dar nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală;

- se precizează că nu au fost respectate prevederile art.80 alin.(5) și art.82 alin.(3) deși au fost întocmite registrele prevăzute de lege, au fost depuse cu bună credință declarațiile privind obligațiile fiscale și au acestea au fost achitate în termen, neexistând o rea credință sau o intenție de eludare a prevederilor legale în materie fiscală.

Organele de inspecție fiscală acuză administratorul de rea credință fără a prezenta în acest sens dovezi concludente și pertinente, aducând prejudicii de imagine persoanei fizice autorizate.

Referitor la neadmiterea la deducere a facturii nr.../12.08.2008 pentru suma de ... lei, petenta nu este de acord deoarece nu au fost încălcate prevederile art.48 alin.(7) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Organele de inspecție fiscală au dat dovadă de superficialitate și interpretare eronată a prevederilor legale deoarece au presupus că factura ar fi fost emisă de SC L SRL și că ar reprezenta preluare obiecte de inventar de la SC L SRL la PF X. În realitate, aceasta a fost emisă de PF X și reprezintă predare de bunuri (lenjerie) din producția proprie a PF X către activitatea de turism/cazare desfășurată de PF X, bunuri care au fost preluate ca obiecte de inventar.

Referitor la factura nr.../06.12.2008, aceasta reprezintă o corecție a facturii nr.../06.12.2008 eliberată domnului S reprezentant al SC I SRL, CUI Factura eliberată inițial acestuia a fost înregistrată în data de 06.12.2008 pentru suma de ... lei reprezentând venituri din cazare, o nouă înregistrare ducând în mod eronat la dublarea sumei și la creșterea veniturilor care în realitate nu au fost încasate.

Referitor la suma de ... lei reprezentând stocurile anului 2007, organele de inspecție fiscală au mărit nejustificat venitul brut aferent anului 2009, încălcând prevederile pct.35 din O.M.F.P. nr.1040/2004 deoarece PFA X nu și-a încetat activitatea, astfel încât includerea stocurilor nevalorificate în venitul brut al anului 2009 nu este justificată și legală.

Referitor la sumele ... lei reprezentând impozit pe venit nedeductibil fiscal, ... lei reprezentând contravaloarea facturii nr.01073/19.11.2009 emisă pe altă entitate și ... lei reprezentând combustibil neadmis la deducere, acestea nu au fost admise ca fiind deductibile de către organele de inspecție fiscală. Petenta menționează că au fost generate dintr-o eroare contabilă care urma a fi corectată prin înregistrarea corectă în contabilitate în conformitate cu prevederile art.63 din O.M.F.P. nr.1752/2005. În acest caz, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să intervină în rolul său activ de informare și înștiințare asupra modificărilor apărute în legislația fiscală, conform prevederilor art.7 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și să îndrume contribuabilul pentru corectarea și completarea corectă a documentelor.

II. Activitatea de Inspecție Fiscală a emis în data de 27.01.2011 pentru PFA X, Decizia de impunere nr.... privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual, potrivit căreia datorează, pentru perioada 03.05.2006 – 31.12.2009, o diferență de impozit pe venit în sumă totală de ... lei.

La punctul 4 „Date privind creanța fiscală” se menționează următoarele:

4.1.3. „Rezultatele inspecției fiscale privind impozitul pe venit”

Anul verificat: 2006

La „Motivul de fapt și temeiul legal” se precizează faptul că prin declaratia de venit contribuabilul declara venituri in suma de ... lei, cheltuieli in suma de ... lei rezultand un venit net in suma de ... lei cu un impozit aferent in suma de ... lei.

La control s-au stabilit:

- venituri in suma de ... lei, din care:

+... lei venituri din alimentatie publica;

+... lei venituri aferente diferentei de stoc din aprovizionare marfa pentru alimentatie publica;

+... lei venituri din vanzarea articolelor de lenjerii;

+... lei venituri aferente diferentei de stoc din vanzarea articolelor de lenjerii;

+... lei venituri din cazare.

- cheltuielile deductibile fiscal in suma de ... lei din care:

+... lei (... lei-stoc initial preluat de la SC L SRL + ... lei intrari de marfa) aferente achizitionarii produselor pentru deservirea clientilor);

+... lei (... lei-stoc initial preluat de la SC L SRL + ... lei cheltuieli cu materia prima conform rapoartelor de productie);

+... lei alte cheltuieli deductibile fiscal: taxe de infiintare, energie electrica, apa, combustibil, publicitate si obiecte de inventar necesare pentru desfasurarea activitatii.

- venit net in suma de ... lei cu impozit aferent in suma de ... lei.

Diferenta de venit net cu suma de ... lei s-a determinat la control ca urmare a influentei veniturilor si cheltuielilor, dupa cum urmeaza:

- **veniturile declarate** de catre contribuabil in suma de ... lei au fost influentate in sensul majorarii acestora cu suma de ... lei, din care:

+... lei diferenta stoc marfa pentru alimentatie publica (... lei stoc final control =... lei incasari conform facturilor cu specificatia AP - ... lei contravaloare NIR-uri - ... lei stoc initial de la SC L SRL - 0 lei stoc final registru inventar).

+... lei diferenta stoc articole de lenjerii (... lei stoc final control=... lei stoc initial de la SC L SRL + ... lei productia finita conform rapoartelor de productie-... lei vanzari conform facturilor-... lei stoc final registru inventar conform listelor de inventariere)

S-au incalcat prevederile Cap. II, lit. E pct. 33 si 38, lit. G pct. 48 si 52 din OMFP nr.1040/2004, art.80 alin.(5), art.82 alin.(3) din OG nr. 92/2003 republicata si prevederile art.7 din Legea contabilității nr.82/1991 referitoare la inventarierea patrimoniului si OMFP nr. 1753/2004.

- **cheltuielile declarate** de catre contribuabil in suma de ... lei au fost influentate in sensul majorarii acestora cu suma de ... lei, din care:

+... lei cheltuieli cu materia prima pentru confectionarea articolelor de lenjerie conform rapoartelor de productie. S-au incalcat prevederile lit. F, pct. 43 din OMFP nr. 1040/2004.

-... lei reprezentand impozit pe venit nedeductibil fiscal. S-au incalcat prevederile art. 48 alin.7 lit. c) din Legea nr. 571/2003 modificata si completata.

-... lei aditie eronata. S-au incalcat prevederile OMFP nr. 1040/2004, Cap. II, lit. F, pct. 43, lit. G, pct.48, 49 si 52.

Pentru diferenta de venit net in suma de ... **lei** la control s-a determinat impozit pe venit in suma de ... **lei**, conform prevederilor art. 84 din Legea nr. 571/2003.

Pentru diferenta de impozit suplimentar in suma de ... **lei**, potrivit art.119, art.120 din OG nr. 92/2003 republicata, modificata si completata, la control s-au calculat majorari, dobanzi si penalitati in suma de ... **lei**.

Anul verificat: 2007

La „Motivul de fapt și temeiul legal” se precizează faptul că prin declaratia de venit contribuabilul declara venituri in suma de ... **lei**, cheltuieli in suma de ... **lei** rezultand un venit net in suma de ... **lei** cu un impozit aferent in suma de ... **lei**.

La control s-au stabilit:

● venituri in suma de ... lei, din care:

- +... lei venituri din alimentatie publica;
- +... lei venituri din vanzarea articolelor de lenjerii;
- +... lei venituri din manopera – confectionarea articolelor de lenjerie cu materialul clientului;
- + ... lei venituri aferente diferentei de stoc din vanzarea articolelor de lenjerii
- + ... lei venituri din cazare .

● cheltuielile deductibile fiscal in suma de ... **lei**, din care:

- +... lei cheltuieli aferente achizitionarii produselor alimentare pentru deservirea clientilor;
- +... lei cheltuieli cu materia prima pentru confectionarea articolelor de lenjerie;
- +... lei alte cheltuieli deductibile fiscal: taxe de infiintare, energie electrica, apa, combustibil, publicitate si obiecte de inventar necesare pentru desfasurarea activitatii.

● venit net in suma de ... **lei** cu impozit aferent in suma de ... **lei**.

Diferenta de venit net cu suma de ... lei s-a determinat la control ca urmare a influentei veniturilor si cheltuielilor, dupa cum urmeaza:

- **veniturile declarate** de catre contribuabil in suma de ... **lei** au fost influentate in sensul majorarii acestora cu suma de ... **lei**, din care:

+... **lei** diferenta stoc articole de lenjerii (... lei stoc final control=... lei stoc initial 2006 conform Registrului de inventar + ... lei productia finita conform raportelor de productie - ... lei vanzari conform facturilor - ... lei stoc final Registru inventar conform listelor de inventariere .

S-au incalcat prevederile Cap. II, lit. E pct. 33 si 38, lit. G pct. 48 si 52 din OMFP nr. 1040/2004, art.80 alin.5, art.82 alin.3 din OG nr. 92/2003 republicata si prevederile privind inventarierea patrimoniului din Legea nr. 82/1991 art. 7 si OMFP nr. 1753/2004.

-... **lei** reprezentand factura energie electrica nr.850541095/08.08.2007 inregistrata eronat pe venituri, corect pe cheltuieli;

+... **lei** aditie eronata - factura nr. ... inregistrat eronat ... lei, corect ... lei.

S-au incalcat prevederile Cap. II, lit. E pct.33 si 38, lit. G pct. 48 si 52 din OMFP nr.1040/2004, art.80 alin.(5), art.82 alin.(3) din OG nr. 92/2003 republicata si art.48 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 modificata si completata.

- **cheltuielile declarate** de catre contribuabil in suma de ... lei au fost influentate in sensul diminuarii acestora cu suma de ... lei, din care:

-... **lei** reprezentand factura nr.../13.02.2007 contravaloare servicii de telefonie pe alta entitate SC L SRL. S-au incalcat prevederile art.48 alin.(7) lit.m) din Legea nr.571/2003 modificata si completata;

-... **lei** reprezentand contravaloare masina de spalat achizitionata pe alta entitate. S-au incalcat prevederile art.48 alin.(7), lit.a) din Legea nr.571/2003 modificata si completata;

+... lei reprezentand factura de achizitie marfa pentru alimentatie publica neinregistrata in Registrul jurnal de incasari si plati. S-au incalcat prevederile art. 48 alin.(4) lit. a) din Legea nr.571/2003 modificata si completata.

+... lei aditie eronata. S-au incalcat prevederile OMFP nr. 1040/2004, Cap. II, lit. F, pct. 43, lit. G, pct.48, 49 si 52.

Pentru diferenta de venit net in suma de ... **lei** la control s-a determinat impozit pe venit in suma de ... **lei**, conform prevederile art. 84 din Legea nr. 571/2003.

Pentru diferenta de impozit suplimentar in suma de ... **lei**, potrivit art.119, art.120 din OG nr. 92/2003 republicata, modificata si completata, la control s-au calculat majorari, dobanzi si penalitati in suma de ... **lei**.

Anul verificat: 2008

La „Motivul de fapt și temeiul legal” se precizează faptul că prin declaratia de venit, contribuabilul declara venituri in suma de ... **lei**, cheltuieli in suma de ... **lei** rezultand un venit net in suma de ... **lei** cu un impozit aferent in suma de ... **lei**.

La control s-au stabilit:

● venituri in suma de ... **lei**, din care:

+... lei venituri din manopera – confectionarea articolelor de lenjerie cu materialul clientului;

+ ... lei venituri din cazare.

● cheltuielile deductibile fiscal in suma de ... **lei**, din care:

+... lei alte cheltuieli deductibile fiscal: taxe, energie electrica, apa, combustibil si piese auto, publicitate, materiile de constructii pentru reparatii si obiecte de inventar necesare pentru desfasurarea activitatii;

+.. lei contravaloare amortizare investii efectuate in anul 2008 in suma de ... lei.

● venit net in suma de ... **lei** cu impozit aferent in suma de ... **lei**.

Diferenta de venit net cu suma de ... **lei** s-a determinat la control ca urmare a influentei veniturilor si cheltuielilor, dupa cum urmeaza:

- **veniturile declarate** de catre contribuabil in suma de ... lei au fost influentate in sensul majorarii acestora cu suma de ... **lei** reprezentand factura nr.... neinregistrata in Registrul jurnal de incasari si plati. S-au incalcat prevederile Cap. II, lit. E pct. 33 si 38, lit. G pct. 48 si 52 din OMFP nr. 1040/2004, art.80 alin.5, art.82 alin.3 din OG nr. 92/2003 republicata si art.48 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 modificata si completata.

- **cheltuielile declarate** de catre contribuabil in suma de ... **lei** au fost influentate in sensul diminuarii acestora cu suma de ... **lei**, din care:

-... **lei** factura nr.../12.08.2008 intocmita eronat - nedeductibila fiscal (emisa de PFA X pentru PFA X reprezentand preluare obiecte de inventar de la SC L SRL, reprezentata de ...). S-au incalcat prevederile art.48 alin.(7) lit.m) din Legea nr. 571/2003 modificata si completata;

-... lei investitii efectuate pentru modernizarea pensiunii nedeductibile fiscal, reprezentand tamplarie PVC si parchet, conform facturilor nr.../18.08.2008, nr.../20.08.2008, nr.../23.08.2008, nr.../29.08.2008, nr.../27.09.2008, nr.../30.09.2008, nr.../13.10.2008, nr.../07.10.2008, nr.../18.11.2008 si nr. .../13.11.2008.

Nu s-au respectat prevederile art.48 alin.(7) lit.i) din Codul fiscal care precizeaza ca nu sunt cheltuieli deductibile fiscal: "cheltuielile de achizitionare sau de fabricare a bunurilor si a drepturilor amortizabile din Registru-inventar". Potrivit pct.38 din HG.nr.44/2004 sunt deductibile fiscal „cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii.”

Potrivit prevederilor pct.94 alin.(2) din OMFP 1752/2005 / OMFP nr. 3055/29.10.2009 - pct.107, alin.(2), coroborate cu prevederile art.24 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 modificata si completata, investitiile in suma de ... lei reprezentand modernizarea cladirii luata in comodat sunt considerate mijloace fixe - "Cheltuielile aferente imbunatatirii mijlocului fix (cladire) se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii", potrivit prevederilor art.24 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 modificata si completata.

Potrivit art.1574 din Codul Civil, privind contractul de comodat, se precizeaza: "împrumutatul a fost silit, pentru păstrarea lucrului, să facă oarecare speze extraordinare, necesare și așa de urgente încât să nu fi putut preveni pe comodat, acesta va fi dator a i le înapoia”.

Potrivit clauzelor din contractul de comodat din 03.05.2006 prezentat de catre contribuabil "comodantul are obligatia sa restituie comodatarului eventualele cheltuieli pentru imbunatatirea bunurilor, care s-au dovedit necesare si care au sporit valoarea acestora sa garanteze pe comodatar de evictiunea bunurilor, impotriva oricui are pretentii.”.

La control avand in vedere constatarile si prevederile actelor normative sus mentionate, cheltuielile in suma de ... lei au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul venitului net.

Totodata in baza prevedilor art.24 alin.(1), (3) si alin.(11) si art.48 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal s-au stabilit cheltuieli cu amortizarea deductibile fiscal in suma de ... lei.

Potrivit celor mentionate mai sus referitoare la clauza din contractul de comodat, amortizarea investitiei s-a calculat de la data constructiei pensiunii, respectiv anul 1994, conform autorizatiei nr.../22.03.1994, pe o durata ramasa de amortizat de 21 ani (32 ani-durata normala de functionare conform Hotararii nr. 2139/2004 privind clasificarea mijloacelor fixe scazut 11 ani, perioada 2006-1994, pana la data infiintarii PFA-ului).

Pentru diferenta de venit net in suma de ... lei la control s-a determinat impozit pe venit in suma de ... lei, conform prevederilor art. 84 din Legea nr. 571/2003.

Pentru diferenta de impozit suplimentar in suma de ... lei, potrivit art.119, art.120 din OG nr. 92/2003 republicata , modificata si completata, la control s-au calculat majorari, dobanzi si penalitati in suma de ... lei.

Anul verificat: 2009

La „Motivul de fapt și temeiul legal” se precizează faptul că prin declaratia de venit contribuabilul declara venituri in suma de ... lei, cheltuieli in suma de ... lei rezultand o pierdere fiscala in suma de ... lei.

La control s-au stabilit:

- venituri in suma de ... lei (Anexa 3), din care:

+... lei venituri din manopera – confectionarea articolelor de lenjerie cu materialul clientului;

+... lei stocul de materie prima pentru confectionarea articolelor de lenjerie din anul 2007 neevidentiat in anul 2009 in Registru de inventar;

+ ... lei venituri din cazare

- cheltuielile deductibile fiscal in suma de ... lei din care:

+... lei alte cheltuieli deductibile fiscal: taxe, energie electrica, apa, combustibil pana la 01.05.2009 si piese auto, publicitate si obiecte de inventar necesare pentru desfasurarea activitatii.

+... lei contravaloare amortizare investii efectuate in anul 2008 si 2009 in suma de ... lei, respectiv ... lei.

- venit net in suma de ... lei cu impozit aferent in suma de ... lei.

Venitul net in suma de ... lei s-a determinat la control ca urmare a influentei veniturilor si cheltuielilor, dupa cum urmeaza:

- **veniturile declarate** de catre contribuabil in suma de ... lei au fost influentate in sensul majorarii acestora cu suma de ... lei reprezentand stocul de materie prima pentru confectionarea articolelor de lenjerie din anul 2007 neevidentiat in anul 2009 in Registru de inventar.

S-au incalcat prevederile Cap. II, lit. E pct. 33 si 38, lit. G pct. 48 si 52 din OMFP nr. 1040/2004, art.80, alin.5, art.82 alin.3 din OG nr. 92/2003 republicata si prevederile privind inventarierea patrimoniului din Legea nr. 82/1991 art. 7 si OMFP nr.1753/2004.

- **cheltuielile declarate** de catre contribuabil in suma de ... lei au fost influentate in sensul diminuarii acestora cu suma de ... lei, din care:

-... lei investitii efectuate pentru modernizarea pensiunii nedeductibile fiscal, reprezentand tamplarie PVC, gresie, conform facturilor nr.../05.10.2009, nr.../06.10.2009, nr.../28.09.2009, nr.../09.10.2009, nr.../10.10.2009, nr.../10.10.2009, nr.../10.10.2009 si nr.../14.10.2009.

Nu s-au respectat prevederile art.48 alin.(7) lit.i) din Codul fiscal care precizeaza ca nu sunt cheltuieli deductibile fiscal: “cheltuielile de achizitionare sau de fabricare a bunurilor si a drepturilor amortizabile din Registru-inventar”. Potrivit pct.38 din HG. nr.44/2004 sunt deductibile fiscal „*cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii.*”

Potrivit prevederilor pct. 94 alin 2 din OMFP 1752/2005 / OMFP nr. 3055/29.10.2009-pct.107, alin.2, coroborate cu prevederile art.24 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 571/2003 modificata si completata, investitiile in suma de ... lei reprezentand modernizarea cladirii luata in comodat sunt considerate mijloace fixe - “Cheltuielile aferente imbunatatirii mijlocului fix (cladire) se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii”, potrivit prevederilor art. 24 alin.1 din Legea nr. 571/2003 modificata si completata.

Potrivit art.1574 din Codul Civil, privind contractul de comodat, se precizeaza: “împrumutatul a fost silit, pentru păstrarea lucrului, să facă oarecare

speze extraordinare, necesare și așa de urgente încât să nu fi putut preveni pe comodant, acesta va fi dator a i le înapoia”.

Potrivit clauzelor din contractul de comodat din 03.05.2006 prezentat de catre contribuabil ”comodantul are obligatia sa restituie comodatarului eventualele cheltuieli pentru imbunatatirea bunurilor, care s-au dovedit necesare si care au sporit valoarea acestora sa garanteze pe comodatar de evictiunea bunurilor, impotriva oricui are pretentii.”

La control avand in vedere constatările si prevederile actelor normative sus mentionate, cheltuielile in suma de ... lei au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul venitului net.

Totodata in baza prevedilor art.24 alin.(1), (3) si (11) si art.48 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal **s-au stabilit cheltuieli cu amortizarea deductibile fiscal in suma de ... lei.**

+... lei amortizare investitii din anul 2008 in suma de ... lei, in baza prevederilor art. 24 alin.(6) lit.a) din Legea nr. 571/2003 modificata si completata.

-... lei impozit pe venit nedeductibil fiscal. S-au incalcat prevederile art. 48 alin.(7) lit. c) din Legea nr. 571/2003 modificata si completata.

-... lei factura nr..../19.11.2009 reprezentand achizitie marfa pe alta entitate SC L SRL nedeductibil fiscal. S-au incalcat prevederile art.48 alin.(7) lit.m) din Legea nr.571/2003 modificata si completata

-414 lei combustibil neadmis la cheltuieli deductibile fiscal incepand cu data de 01.05.2009.

S-au incalcat prevederile art.48 alin.(7), lit.l¹) din Legea nr.571/2003 modificata si completata prin OUG nr. 34/2009.

Pentru venitul net in suma de ... lei la control s-a determinat impozit pe venit in suma de ... lei, conform prevederile art.84 din Legea nr.571/2003.

Pentru diferenta de impozit suplimentar in suma de ... lei, potrivit art.119, art.120 din OG nr. 92/2003 republicata , modificata si completata, la control s-au calculat majorari, dobanzi si penalitati in suma de ... lei.

Decizia de impunere nr..../27.01.2011 are ca anexa **Raportul de inspectie fiscala nr..../27.01.2011**, în care la Cap.III „Constatări privind impozitul pe venit”, punctul 3.4.1. se menționează că **SC L SRL a fost reprezentată până la data radierii, respectiv 13.07.2009, de către asociații ...**

La Cap.VII „Discuția finală cu contribuabilul – Pct.1 Prezentarea punctului de vedere al contribuabilului” sunt mentionate urmatoarele:

Reprezentantul contribuabilului nu a formulat puncte de vedere diferite fata de constatările organelor de inspectie (anexa nr.8 la raportul de inspectie).

Organele de inspectie fiscală mai precizează faptul că în data de 28.01.2011, dupa semnarea punctului de vedere ”fara obiectiuni”, contribuabilul a prezentat 4 contracte de comodat cu durata fiecare de 1 an de zile, inregistrate la A.I.F. sub nr..../28.01.2011 (anexa nr.10-pag.5-9). Aceste contracte de comodat specifica: *”comodatarul are obligatia pe perioada de 1 an sa se ingrijeasca ca bun proprietar si chiar mai bine bunurile imprumutate achitand integral pe propria sa cheltuiala toate reparatiile locative curente, necesare bunei functionari a imobilului imprumutat pentru conservare, cheltuielile de inlocuire, reparare, cheltuieli de intretinere necesare, plata asigurarilor si impozitelor cat si angajarea personalului care deserveste bunul si sa-l foloseasca numai pentru scopul comodantului respectand toate normele de folosire a bunurilor mobile si*

imobile, sa raspunda fata de comodant in caz de avariere sau distrugere a bunurilor indiferent de cauza, obligandu-se la juste despagubiri.”

Potrivit prevederilor legale din art.1574 din Codul Civil :*”dacă în curgerea termenului, împrumutatul a fost silit, pentru păstrarea lucrului, să facă oarecare speze extraordinare, necesare și așa de urgente încât să nu fi putut preveni pe comodant, acesta va fi dator a i le înapoia”* și pct. 38 din HG nr. 44/2004 – Normele de aplicare a Codului fiscal stipuleaza: *„sunt cheltuieli deductibile cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii”*. Astfel contractele de comodat prezentate de catre contribuabil nu infuenteaza tratamentul fiscal al investitiilor efectuate in anii 2008 si 2009, care conform art.24 lit.d) din Codul Fiscal: *„se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii mijlocului fix amortizabil, respectiv investitiile efectuate la mijlocele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare realizate in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si care conduc la obtinerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix”*.

III. Luând în considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada verificată, se rețin următoarele:

Prin cauza supusă soluționării Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă este legală măsura Activității de Inspecție Fiscală de a stabili în sarcina PFA X, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../27.01.2011, impozit pe venit pentru perioada 2006 - 2009 în sumă de ... lei.

În fapt,

Referitor la anul 2006

Organele de inspecție fiscală au majorat venitul net aferent anului 2006 declarat de contribuabil cu suma de ... lei, ca urmare a influenței veniturilor și cheltuielilor, pentru care s-a calculat un impozit pe venit în sumă de ... lei, astfel:

Veniturile declarate de catre contribuabil in suma de ... lei au fost influentate in sensul majorarii acestora cu suma de ... lei, din care:

+... lei diferenta stoc marfa pentru alimentatie publica (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală, ... lei stoc final control = ... lei incasari conform facturilor cu specificatia AP - ... lei contravaloare NIR-uri - ... lei stoc initial de la SC L SRL - 0 lei stoc final registru inventar).

Petenta nu este de acord cu măsura organelor de inspecție fiscală de a majora veniturile brute cu suma de ... lei deoarece sunt facturi cu aport personal al administratorului, în mod intenționat nefiind detaliate de către organele de inspecție fiscală, astfel încât ele să nu poată fi identificate și individualizate la o eventuală analiză.

+... lei diferenta stoc articole de lenjerii (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală, ... lei stoc final control = ... lei stoc initial de la SC L SRL + ... lei productia finita conform rapoartelor de productie - ... lei vanzari conform facturilor - ... lei stoc final registru inventar conform listelor de inventariere).

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile pct.35 din O.M.F.P. nr.1040/2004 prin includerea în anul 2006 în venitul brut a stocurilor și diferențelor de stocuri, în condițiile în care nu și-a încetat activitatea, funcționând de la înființare și până în prezent fără întrerupere.

Cheltuielile declarate de catre contribuabil in suma de ... lei au fost influentate in sensul majorarii acestora cu suma de ... lei, din care:

+... lei cheltuieli cu materia prima pentru confectionarea articolelor de lenjerie conform rapoartelor de productie (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală).

Petenta nu este de acord cu măsura organelor de inspecție fiscală de a nu admite la deducere cheltuielile aferente materiilor prime în sumă de ... lei deoarece aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării veniturilor, în interesul direct al activității și sunt justificate cu documente (facturi, rapoarte de producție), conform pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, fiind considerate cheltuieli deductibile.

-... lei reprezentand impozit pe venit nedeductibil fiscal;

-... lei aditie eronata.

Cu adresa nr.../14.03.2011, primită de petentă la data de 16.03.2011 potrivit confirmării de primire existentă la dosarul cauzei, D.G.F.P. prin Biroul soluționare contestații a solicitat PFA X să-i comunice, în termen de 5 zile de la primirea adresei, printre altele, motivele pe care se întemeiază contestația pentru sumele de ... lei și ... lei, precum și documente în susținerea motivațiilor. Petenta a dat curs acestei solicitări, dar pentru aceste sume nu a prezentat niciun fel de motiv sau documente în susținere.

Referitor la anul 2007

Organele de inspecție fiscală au majorat venitul net aferent anului 2007 declarat de contribuabil cu suma de ... lei, ca urmare a influenței veniturilor și cheltuielilor, pentru care s-a calculat un impozit pe venit în sumă de ... lei, astfel:

Veniturile declarate de catre contribuabil in suma de ... lei au fost influentate in sensul majorarii acestora cu suma de ... lei, din care:

+... lei diferenta stoc articole de lenjerii (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală, ... lei stoc final control = ... lei stoc initial 2006 conform Registrului de inventar + ... lei productia finita conform raportelor de productie - ... lei vanzari conform facturilor - ... lei stoc final Registru inventar conform listelor de inventariere).

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile pct.35 din O.M.F.P. nr.1040/2004 prin includerea în anul 2007 în venitul brut a stocurilor și diferențelor de stocuri, în condițiile în care nu și-a încetat activitatea, funcționând de la înființare și până în prezent fără întrerupere.

-... lei reprezentand factura energie electrica nr./08.08.2007 inregistrata eronat pe venituri, corect pe cheltuieli.

+... lei aditie eronata - factura nr.... inregistrat eronat ... lei, corect ... lei.

Cu adresa nr.../14.03.2011, primită de petentă la data de 16.03.2011 potrivit confirmării de primire existentă la dosarul cauzei, D.G.F.P. prin Biroul soluționare contestații a solicitat PFA X să-i comunice, în termen de 5 zile de la primirea adresei, printre altele, motivele pe care se întemeiază contestația pentru sumele de ... lei și ... lei, precum și documente în susținerea motivațiilor. Petenta

a dat curs acestei solicitări, dar pentru aceste sume nu a prezentat niciun fel de motiv sau documente în susținere.

Cheltuielile declarate de catre contribuabil in suma de ... lei au fost influentate in sensul diminuării acestora cu suma de ... lei, din care:

-... lei reprezentand contravaloare masina de spalat și aspirator achizitionate pe alta entitate.

Petenta nu este de acord cu măsura organelor de inspecție fiscală de a nu acorda drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei deoarece când au fost cumpărate aceste bunuri, funcționa ca persoană fizică, după data de 10.03.2009 devenind persoană fizică autorizată.

-... lei reprezentand factura nr.../13.02.2007 contravaloare servicii de telefonie pe alta entitate, respectiv SC L SRL;

+... lei reprezentand factura de achizitie marfa pentru alimentatie publica neinregistrata in Registrul jurnal de incasari si plati;

+... lei aditie eronata.

Cu adresa nr.../14.03.2011, primită de petentă la data de 16.03.2011 potrivit confirmării de primire existentă la dosarul cauzei, D.G.F.P. prin Biroul soluționare contestații a solicitat PFA X să-i comunice, în termen de 5 zile de la primirea adresei, printre altele, motivele pe care se întemeiază contestația pentru sumele de ... lei, ... lei și ... lei, precum și documente în susținerea motivațiilor. Petenta a dat curs acestei solicitări, dar pentru aceste sume nu a prezentat niciun fel de motiv sau documente în susținere.

Referitor la anul 2008

Organele de inspecție fiscală au majorat venitul net aferent anului 2008 declarat de contribuabil cu suma de ... lei, ca urmare a influenței veniturilor și cheltuielilor, pentru care s-a calculat un impozit pe venit în sumă de ... lei, astfel:

Veniturile declarate de catre contribuabil in suma de ... lei au fost influentate in sensul majorării acestora cu suma de ... lei reprezentand factura nr.... neinregistrata in Registrul jurnal de incasari si plati.

Petenta nu este de acord cu măsura organelor de inspecție fiscală motivând că factura nr.../06.12.2008 reprezintă o corecție a facturii nr.../06.12.2008 eliberată domnului S reprezentant al SC I SRL, CUI Factura eliberată inițial acestuia a fost înregistrată în data de 06.12.2008 pentru suma de ... lei reprezentând venituri din cazare, o nouă înregistrare ducând în mod eronat la dublarea sumei și la creșterea veniturilor care în realitate nu au fost încasate.

Cheltuielile declarate de catre contribuabil in suma de ... lei au fost influentate in sensul diminuării acestora cu suma de ... lei, din care:

-... lei factura nr.../12.08.2008 intocmita eronat - nedeductibila fiscal. (emisa de **PFA X pentru PFA X** reprezentand preluare obiecte de inventar de la **SC L SRL**, reprezentata de ...).

Petenta nu este de acord cu măsura organelor de inspecție fiscală de neadmitere la deducere a facturii nr.40/12.08.2008, acestea dând dovadă de superficialitate și interpretare eronată a prevederilor legale motivat de faptul că au presupus că factura ar fi fost emisă de SC L SRL și că ar reprezenta preluare obiecte de inventar de la SC L SRL la PF X. În realitate, aceasta a fost emisă de PF X și reprezintă predare de bunuri (lenjerie) din producția proprie a PF X către activitatea de turism/cazare desfășurată de PF X, bunuri care au fost preluate ca obiecte de inventar.

-... **lei** investitii efectuate pentru modernizarea pensiunii nedeductibile fiscal, reprezentand tamplarie PVC si parchet, conform facturilor nr..../18.08.2008, nr..../20.08.2008, nr..../23.08.2008, nr..../29.08.2008, nr. .../27.09.2008, nr..../30.09.2008, nr..../13.10.2008, nr..../07.10.2008, nr. .../18.11.2008 si nr..../13.11.2008;

+... **lei** cheltuieli cu amortizarea deductibile fiscal (anexa nr.4 la raportul de inspectie fiscală).

Din documentele existente la dosar se reține că în baza contractului de comodat emis în data de 03.05.2006 domnul R a împrumutat persoanei fizice autorizate X, dreptul de folosinta cu titlu gratuit a imobilului situat in ... in vederea desfasurarii activitatii cu destinația pensiune, pe o perioadă de 5 ani, din data de 03.05.2006 până la data de 03.05.2011.

În contract se stipulează următoarele:

“Comodatarul are obligația să se îngrijească ca bun proprietar de bunurile împrumutate achitând pe propria sa cheltuială toate reparațiile și cheltuielile de întreținere necesare, plata asigurărilor și impozitelor, cât și angajarea personalului care deservește bunul și să-l folosească numai pentru scopul comodatului respectând toate normele de folosire a bunurilor mobile și imobile, să răspundă față de comodant în caz de avariere sau distrugere a bunurilor indiferent de cauză, obligându-se la juste despăgubiri.”

În acest context, contribuabilul PFA X a înregistrat in evidenta contabila în anul 2008, contravaloarea cheltuielilor cu amenajarea imobilului ce face obiectul unui contract de comodat (tâmplărie PVC, parchet și gresie).

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca din punct de vedere fiscal aceste cheltuieli nu sunt deductibile si nu pot fi luate in calcul la stabilirea venitului impozabil, întrucât cheltuielile efectuate reprezintă investiții aferente modernizării imobilului care face obiectul contractului de comodat, fiind încălcate prevederile art.48 alin.(7) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.38 din HG.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta consideră că și-a înregistrat corect și legal facturile pe cheltuieli la momentul efectuării acestora, iar măsura de neadmitere la deducere a sumei de ... **lei**, opțiunea de înregistrare direct pe cheltuieli sau de recuperare prin amortizare îi aparține contribuabilului, în funcție de beneficiile economice aferente și nu organului de inspectie fiscală.

Referitor la anul 2009

Organele de inspectie fiscală au majorat venitul net aferent anului 2009 declarat de contribuabil cu suma de ... **lei**, ca urmare a influenței veniturilor și cheltuielilor, pentru care s-a calculat un impozit pe venit în sumă de ... **lei**, astfel:

Veniturile declarate de catre contribuabil in suma de ... lei au fost influentate in sensul majorarii acestora cu suma de ... **lei** reprezentand stocul de materie prima pentru confectionarea articolelor de lenjerie din anul 2007 neevidentiat in anul 2009 in Registrul de inventar.

Petenta nu este de acord cu măsura organelor de inspectie fiscală de a mări nejustificat venitul brut aferent anului 2009 deoarece nu și-a încetat activitatea, astfel încât includerea stocurilor nevalorificate în venitul brut al anului 2009 nu este justificată și legală.

Cheltuielile declarate de catre contribuabil in suma de ... lei au fost influentate in sensul diminuarii acestora cu suma de ... lei, din care:

-... lei investitii efectuate pentru modernizarea pensiunii nedeductibile fiscal, reprezentand tamplarie PVC, gresie, conform facturilor nr.../05.10.2009, nr.../06.10.2009, nr.../28.09.2009, nr.../09.10.2009, nr.../10.10.2009, nr.../10.10.2009, nr.../10.10.2009 si nr.../14.10.2009.

Din documentele existente la dosar se reține că în baza contractului de comodat emis în data de 03.05.2006 domnul R a împrumutat persoanei fizice autorizate X, dreptul de folosinta cu titlu gratuit a imobilului situat in ... in vederea desfasurarii activitatii cu destinația pensiune, pe o perioadă de 5 ani, din data de 03.05.2006 până la data de 03.05.2011.

În contract se stipulează următoarele:

“Comodatarul are obligația să se îngrijească ca bun proprietar de bunurile împrumutate achitând pe propria sa cheltuială toate reparațiile și cheltuielile de întreținere necesare, plata asigurărilor și impozitelor, cât și angajarea personalului care deservește bunul și să-l folosească numai pentru scopul comodatului respectând toate normele de folosire a bunurilor mobile și imobile, să răspundă față de comodant în caz de avariere sau distrugere a bunurilor indiferent de cauză, obligându-se la juste despăgubiri.”

În acest context, contribuabilul PFA X a înregistrat in evidenta contabila în anul 2009, contravaloarea cheltuielilor cu amenajarea imobilului ce face obiectul unui contract de comodat (tâmplărie PVC, parchet și gresie).

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca din punct de vedere fiscal aceste cheltuieli nu sunt deductibile si nu pot fi luate in calcul la stabilirea venitului impozabil, întrucât cheltuielile efectuate reprezintă investiții aferente modernizării imobilului care face obiectul contractului de comodat, fiind încălcate prevederile art.48 alin.(7) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.38 din HG.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta consideră că și-a înregistrat corect și legal facturile pe cheltuieli la momentul efectuării acestora, iar măsura de neadmitere la deducere a sumei de ... lei, opțiunea de înregistrare direct pe cheltuieli sau de recuperare prin amortizare îi aparține contribuabilului, în funcție de beneficiile economice aferente și nu organului de inspecție fiscală.

+... lei amortizare investitii din anul 2008 in suma de ... lei.

-... lei impozit pe venit nedeductibil fiscal;

-... lei factura nr.../19.11.2009 reprezentand achizitie marfa pe alta entitate SC L SRL nedeductibilă fiscal;

-... lei combustibil neadmis la cheltuieli deductibile fiscal incepand cu data de 01.05.2009.

Referitor la sumele ... lei reprezentând impozit pe venit nedeductibil fiscal, ... lei reprezentând contravaloarea facturii nr.../19.11.2009 emisă pe altă entitate și ... lei reprezentând combustibil neadmis la deducere, petenta în susținerea contestației, menționează că au fost generate dintr-o eroare contabilă care urma a fi corectată prin înregistrarea corectă în contabilitate în conformitate cu prevederile art.63 din O.M.F.P. nr.1752/2005. În acest caz, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să intervină în rolul său activ de informare și înștiințare asupra modificărilor apărute în legislația fiscală, conform prevederilor

art.7 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și să îndrume contribuabilul pentru corectarea și completarea corectă a documentelor.

În drept,

Referitor la conducerea evidenței contabile și întocmirea declarațiilor, art. 80 alin.(5) și art.82 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

-art.80 alin.(5)

„(5) Contribuabilii sunt obligați să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror alte documente prevăzute de lege.”

- art.82 alin.(3)

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

Art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, prevede următoarele:

„Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Referitor la inventariere, art.7 alin.(1) și (3) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, precizează:

„(1) Persoanele prevăzute la art.1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege.

(3) Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile.”

Referitor la stabilirea venitului net din activități independente

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează la art. 48 următoarele:

„ (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;

(...)

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

(...)”

H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la punctul 36 și 37 dat în aplicarea art.48 din Codul fiscal, precizează:

„36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea.(...)”

37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

- a) să fie efectuate în interesul direct al activității;*
- b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;*
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”*

O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la capitolul II prevede următoarele:

„B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile

14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.”

„F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

43. 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;

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II din Codul fiscal;

(...)

Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:

a) cheltuielile efectuate în interesul direct al activității, cum sunt:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;

(...)

d) cheltuielile cu amortizarea fiscală;

„ E. Norme privind înregistrarea veniturilor

33. *Evidența contabilă în partidă simplă a veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:*

a) venituri din activități care constituie fapte de comerț;

b) venituri din profesii libere;

c) alte venituri.(...)

38. *Constituie venit brut venitul încasat în cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada în care au fost efectuate prestațiile.(...)*”

G. Calculul venitului net

48. *Venitul brut cuprinde:*

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității; (...)

Nu constituie venit brut și nu se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări și plăți sumele încasate, cum sunt:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități ori în cursul desfășurării acesteia;

- sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice ori persoane juridice;

- sumele primite ca despăgubiri;

- sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.(...)

49. *Cheltuielile cu amortizarea pentru bunuri se admit la deducere, în conformitate cu reglementările din titlul II din Codul fiscal.*

52. *Venitul net sau pierderea fiscală se calculează astfel: din totalul sumelor încasate, evidențiate în col. 5, respectiv 6, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, se scad cheltuielile cu amortizarea fiscală a bunurilor și drepturilor, evidențiate în Fișa pentru operațiuni diverse, și totalul sumelor plătite, evidențiate în col. 7, respectiv 8, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, și se adună sumele plătite pentru cumpărarea bunurilor amortizabile și totalul cheltuielilor nedeductibile, care se preia din centralizatorul cheltuielilor nedeductibile, acest centralizator întocmindu-se cu ajutorul unui document cumulativ.(...)*”

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează la art. 48, următoarele:

(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;

(...)

c) impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate;(...)

1[^]1) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi;

m) alte sume prevăzute prin legislația în vigoare."

H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la punctul 37 dat în aplicarea art.48 din Codul fiscal, precizează:

„37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.”

Referitor la contractul de comodat

Codul civil prevede:

"Art.1561 - Comodatul este esential gratuit."

"Art.1564 - Comodatarul este dator sa ingrijeasca, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului imprumutat, si nu poate sa se serveasca decat la trebuinta determinata prin natura lui, sau prin conventie, sub pedeapsa de a plati daune-interese, de se cuvine."

"Art.1569 - Comodatorul, facand speze necesare la uzul lucrului imprumutat, nu poate sa le repete."

"Art.1574 – Împrumutatul a fost silit, pentru păstrarea lucrului, să facă oarecare speze extraordinare, necesare și așa de urgente încât să nu fi putut preveni pe comodant, acesta va fi dator a i le înapoia."

În speță sunt incidente și dispozițiile art.1420, art.1421, art.1447 și art.1448 din Codul civil:

"Art.1420 - Locatorul este dator, prin însăși natura contractului, fără să fie trebuită de nici o stipulație specială:

1. de a preda locatarului lucrul închiriat sau arendat;
2. de a-l menține în stare de a putea servi la întrebuințarea pentru care a fost închiriat sau arendat;
3. de a face ca locatarul să se poată folosi neimpiedicat în tot timpul locațiunii."

"Art.1421 - Locatorul trebuie să tradeze (să predea) lucrul în așa stare, încât să poată fi întrebuințat. În cursul locațiunii, trebuie să se facă toate acele reparații ce pot fi necesare, afara de micile reparații (reparații locative) care prin uz sunt în sarcina locatarului."

"Art.1447 - Reparatiile mici numite locative, ce rămân în sarcina locatarului, dacă nu s-a stipulat din contra, sunt acele pe care obiceiul locului le considera de astfel și între altele sunt următoarele: reparația vetrei sobelor, a gurii lor, a capacelor s.c.l. a stricării tencuiei din partea de jos a peretilor camerei și a altor locuri de locuință până la înălțimea de un metru; la parchet și dusumele, întrucât numai unele bucati sunt stricate; a geamurilor, întrucât sfaramarea lor nu ar fi urmat din cauza unei intamplări extraordinare ori forței majore, de care nu poate fi responsabil locatarul; a usilor, ferestrelor, broastelor, verigilor și altfel de incuietori."

"Art.1448. - Niciuna din reparațiile reputele locative nu cad în sarcina locatarului când stricaciunile au fost cauzate prin vechime sau forța majoră."

Referitor la mijloacele fixe și amortizarea fiscală, art.24 alin.(1) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(...)

3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea."

Pct.94 alin.(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, valabil pentru perioada verificată, referitor la cheltuielile ulterioare efectuate la imobilizări corporale, prevede următoarele:

„(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare."

Art.48 alin.(7) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, și pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevăd:

„Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

i) Cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar.

(...)

38.Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu titlul II din Codul fiscal, după caz;

(...)

- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii.”

Referitor la corectarea documentelor, art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

„(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art.138 lit. d).”

De asemenea, speței supuse analizei îi sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, unde referitor la forma și conținutul contestației, se precizează următoarele:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

(...)"

De asemenea, prevederile pct. 2.4 din O.M.F.P. nr.519/27.09.2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, stipulează că:

“2.4. Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

În vederea solutionarii contestatiei, organul competent din cadrul D.G.F.P. Neamt a avut în vedere și prevederile art. 213 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde referitor la solutionarea contestatiei, se precizeaza expres faptul ca:

“(1) [...]. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii”,

Față de situația de fapt și de drept prezentată anterior, reținem:

Referitor la anul 2006

Referitor la suma de ... lei (... lei+... lei) reprezentând diferență stoc marfă pentru alimentație publică și articole de lenjerii, reținem că reprezintă contravaloarea bunurilor neafiate în stoc și neînregistrate ca venituri.

Motivațiile petentei potrivit cărora organele de inspecție fiscală în mod eronat au considerat ca fiind venituri brute suma de **... lei înscrisă în facturile emise de persoana fizică autorizată** deoarece sunt facturi cu aport personal al administratorului, că în mod intenționat organele de inspecție fiscală nu au detaliat aceste facturi astfel încât ele să nu poată fi identificate și individualizate la o eventuală analiză și că organul fiscal potrivit art.7 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, ar fi trebuit să informeze contribuabilul că aporturile administratorului nu se înregistrează ca venituri în Registrul jurnal de încasări și plăți și nu constituie venit brut, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:

- la dosarul contestației nu a prezentat niciun document în susținerea afirmațiilor făcute care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv că sumele înscrise în aceste facturi reprezintă aport al administratorului și nu venituri din alimentație publică;

- componența sumei de ... lei se regăsește în Registrul-jurnal de încasări și plăți din anul 2006, aflat în copie la dosarul cauzei din care rezultă că aceste sume reprezintă încasări din alimentație publică, alături de încasări din cazare;

- aceste venituri au fost declarate de contribuabil prin declarația de venituri pe anul 2006.

De asemenea, motivația petentei că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile pct.35 din O.M.F.P. nr.1040/2004 prin includerea în anul 2006 în venitul brut a stocurilor și diferențelor de stocuri, în condițiile în care nu și-a încetat activitatea, funcționând de la înființare și până în prezent fără întrerupere, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:

Organele de inspecție fiscală nu au inclus în venituri stocurile de bunuri, ci au stabilit ca fiind venituri nedeclarate doar diferența dintre stocul stabilit la control, respectiv ... lei pentru alimentație publică și ... lei pentru articole de lenjerie și stocul inventariat de contribuabil, respectiv 0 (zero) lei pentru alimentație publică și ... lei pentru articole de lenjerie

Astfel organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit suma de ... lei ca fiind venituri nedeclarate provenite din diferențe de stoc marfă pentru

alimentație publică și articole de lenjerii, urmând a se respinge contestația petentei ca neîntemeiată.

Referitor la suma de ... lei, aceasta reprezintă cheltuieli cu materia prima pentru confecționarea articolelor de lenjerie conform rapoartelor de producție. Menționăm faptul că majorarea cheltuielilor cu suma de ... lei de către organele de inspecție fiscală, a avut drept consecință **diminuarea venitului impozabil**, și nu majorarea acestuia cum motivează petenta. Această măsură nu a condus la stabilirea suplimentară de impozit pe venit, ci din contră la diminuarea lui.

Întrucât din analiza argumentelor și a documentelor depuse în susținere de petentă nu rezultă o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, **măsura de majorare a cheltuielilor cu sumă de ... lei este legală, urmând a se respinge contestația petentei ca neîntemeiată.**

Referitor la sumele de ... lei (... lei + ... lei) reprezentând cheltuială cu impozitul pe venit nedeductibilă fiscal, respectiv aditie eronata, reținem că petenta în motivarea contestației nu prezintă argumente și pentru aceste sume, ci doar pentru o parte din cheltuielile și veniturile care au influențat baza impozabilă, iar organul de soluționare nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de drept și de fapt pentru care s-a contestat integral impozitul pe venit stabilit suplimentar.

În contextul celor prezentate mai sus, **întrucât petenta nu aduce argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, reținem că măsura de diminuare a cheltuielilor cu suma de ... lei este legală.**

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei pentru suma de ... lei reprezentând diferență impozit pe venit aferent anului 2006.

Referitor la anul 2007

Referitor la suma de ... lei reprezentând diferența stoc articole de lenjerii reținem că motivația petentei că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile pct.35 din O.M.F.P. nr.1040/2004 prin includerea în anul 2007 în venitul brut a stocurilor și diferențelor de stocuri, în condițiile în care nu și-a încetat activitatea, funcționând de la înființare și până în prezent fără întrerupere, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece organele de inspecție fiscală nu au inclus pe venituri stocurile de produse finite și materii prime, ci au stabilit ca fiind venituri nedecarate diferența dintre stocul determinat la control (... lei) și stocul inventariat de contribuabil (... lei).

Astfel organele de inspecție fiscală în mod legal au majorat veniturile cu suma de ... lei, urmând a se respinge contestația petentei ca neîntemeiată.

Referitor la sumele de ... lei reprezentând factura energie electrica nr. .../08.08.2007, reținem că aceasta a fost înregistrata eronat pe venituri, corect fiind pe cheltuieli. Astfel, organele de inspecție fiscală au diminuat venitul impozabil cu suma de ... lei, măsura care nu a condus la stabilirea suplimentară de impozit pe venit, ci din contră la diminuarea lui.

Întrucât din analiza argumentelor și a documentelor depuse în susținere de petentă nu rezultă o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, **măsura de diminuare a veniturilor cu suma de ... lei este legală, urmând a se respinge contestația petentei ca neîntemeiată.**

Referitor la suma ... lei reprezentand factura nr.... înregistrată eronat cu suma de ... lei, corect ... lei, reținem că petenta în motivarea contestației nu prezintă argumente și pentru această sumă, ci doar pentru o parte din cheltuielile și veniturile care au influențat baza impozabilă, iar organul de soluționare nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de drept și de fapt pentru care s-a contestat integral impozitul pe venit stabilit suplimentar.

În contextul celor prezentate mai sus, **întrucât petenta nu aduce argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, reținem că măsura de majorare a veniturilor cu suma de ... lei este legală.**

Referitor la suma de ... lei reprezentand contravaloare masina de spalat și aspirator achizitionate pe alta entitate, reținem că pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării de venituri și să fie justificate prin documente, care trebuie să conțină anumite elemente pentru a dobândi calitatea de document justificativ, dintre care numele și prenumele contribuabilului.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta a înregistrat și declarat cheltuielă deductibilă în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare mașină de spălat și aspirator, în baza facturii seria ... nr.... care are înscrisă ca beneficiar persoana fizică X, cu domiciliul în

Din analiza celor prezentate mai sus rezultă că PFA X a dedus cheltuieli în sumă de ... lei, fără a deține documente justificative încălcând astfel prevederile art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale punctului 14, secțiunea B din O.M.F.P. nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele prezentate mai sus și în baza prevederilor legale incidente speței rezultă că **măsura organelor de inspecție fiscală de a nu admite la deducere cheltuielile în sumă de ... lei este legală, urmând a se respinge contestația petentei ca neîntemeiată.**

Referitor la suma de ... lei reprezentand factura nr.../13.02.2007 contravaloare servicii de telefonie pe altă entitate, respectiv SC L SRL, reținem că petenta în motivarea contestației nu prezintă argumente și pentru această sumă, ci doar pentru o parte din cheltuielile și veniturile care au influențat baza impozabilă, iar organul de soluționare nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de drept și de fapt pentru care s-a contestat integral impozitul pe venit stabilit suplimentar.

În contextul celor prezentate mai sus, **întrucât petenta nu aduce argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, reținem că măsura de a nu admite la deducere cheltuielile în sumă de ... lei este legală.**

Referitor la sumele de ... lei și ... lei reprezentând factura de achiziție marfa pentru alimentație publică neînregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți și aditiv eronat. Astfel, organele de inspecție fiscală au majorat cheltuielile cu suma de ... lei, măsura care nu a condus la stabilirea suplimentară de impozit pe venit, ci din contră la diminuarea lui.

Întrucât din analiza argumentelor și a documentelor depuse în susținere de petentă nu rezultă o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție

fiscală, **măsura de majorare a cheltuielilor cu suma de ... lei este legală, urmând a se respinge contestația petentei ca neîntemeiată.**

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei pentru suma de ... lei reprezentând diferență impozit pe venit aferent anului 2007.

Referitor la anul 2008

Referitor la suma de ... lei aceasta reprezintă venituri aferente facturii nr.... neînregistrată în Registrul jurnal de incasari si plati.

Motivația petentei că factura nr.../06.12.2008 reprezintă o corecție a facturii nr.../06.12.2008 eliberată domnului S reprezentant al SC I SRL, CUI ..., factura eliberată inițial acestuia fiind înregistrată în data de 06.12.2008 pentru suma de ... lei reprezentând venituri din cazare, o nouă înregistrare ducând în mod eronat la dublarea sumei și la creșterea veniturilor care în realitate nu au fost încasate, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, din următoarele motive:

- factura nr.../06.12.2008 este eliberată pentru SC I SRL, și nu pe persoana fizică S;

- corectarea documentelor se face conform legislației în vigoare, respectiv art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele prezentate mai sus și în baza prevederilor legale incidente speței rezultă că **măsura organelor de inspecție fiscală de a majora veniturile cu suma de ... lei este legală, urmând a se respinge contestația petentei ca neîntemeiată.**

Referitor la suma de ... lei

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a înregistrat și declarat cheltuială deductibilă suma de ... lei, reprezentând contravaloare obiecte de inventar în baza facturii seria NT nr.... care la rubrica "Furnizor" nu are completat nimic și la rubrica "Beneficiar" este trecută persoana fizică X.

Motivația petentei că factura a fost emisă de PF X și reprezintă predare de bunuri (lenjerie) din producția proprie a PF X către activitatea de turism/cazare desfășurată de PF X, bunuri care au fost preluate ca obiecte de inventar, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, din următorul motiv:

PFA X la momentul în care a predat bunurile (articolele de lenjerie) din producție proprie către activitatea de turism/cazare desfășurată tot de aceasta, a realizat un transfer de bunuri dintr-o gestiune în alta, operațiune care nu generează venituri și cheltuieli.

Astfel, **măsura organelor de inspecție fiscală de a nu admite la deducere suma de ... lei este legală, urmând a se respinge contestația petentei ca neîntemeiată.**

Referitor la suma de ... lei aferentă investițiilor efectuate pentru modernizarea pensiunii nedeductibile fiscal, reprezentand tamplarie PVC si parchet, conform facturilor nr.../18.08.2008, nr.../20.08.2008, nr.../23.08.2008, nr.../29.08.2008, nr.../27.09.2008, nr.../30.09.2008, nr.../13.10.2008, nr. .../07.10.2008, nr.../18.11.2008 si nr.../13.11.2008

Potrivit dispozițiilor legale citate în drept, cu privire la deductibilitatea cheltuielilor privind amenajarea bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat, **comodatarul suporta cheltuielile necesare folosinței lucrului**

(de întreținere), neavând dreptul să ceară restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosinței.

Potrivit doctrinei juridice, **comodatarul suportă cheltuielile necesare folosinței lucrului (de exemplu, reparațiile locative ale casei)**, neavând dreptul să ceară restituirea acestor cheltuieli (art.1569 din Codul civil), care sunt un accesoriu al folosinței. (...)

Prin urmare, **sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu funcționarea și întreținerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat și numai pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii.**

Dispozițiile fiscale în materie sunt întărite și de doctrina juridică referitoare la contractul de comodat, potrivit căreia comodatarul este obligat să suporte doar cheltuielile **necesare** folosinței lucrului, respectiv doar reparațiile mici numite și locative, care reprezintă un accesoriu al folosinței. Obligatia comodatarului de a întreține imobilul ca un bun proprietar implică obligația acestuia de a efectua reparații mici (locative, de întreținere a imobilului) pe perioada derulării contractului, iar la sfârșitul contractului să-l predea în starea inițială, **astfel ca orice obligație suplimentară asumată de comodatar vizând reparații capitale, modernizări și orice alte reparații care nu rezultă din folosința lucrului, fiind în sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.**

Potrivit constatarilor din Decizia de impunere nr..../27.01.2011, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitatea sumei de ... lei, având în vedere următoarele considerente:

1. Comodantul (proprietarul bunului imobil, respectiv domnul R), **avea obligația legală de a preda comodatarului imobilul în așa stare, încât să poată fi întrebuințat în scopul prevăzut în contract (spațiu de desfășurare a activității)** și de a suporta toate acele reparații necesare, cu excepția micilor reparații (reparații locative) care prin uz sunt în sarcina comodatarului.

2. Obligatia comodatarului de a întreține imobilul ca un bun proprietar implică obligația acestuia de a întreține imobilul pe perioada derulării contractului, în stare de întrebuințare, **astfel cum a fost predat.** De aici rezultă obligația comodatarului de a efectua reparații mici (locative, de întreținere) spre deosebire de reparațiile capitale și repararea degradărilor provenind din uzul normal al lucrului, care sunt în sarcina comodantului, conform art. 1420 din Codul civil.

Prin urmare, cheltuielile efectuate de persoana fizică autorizată nu reprezintă cheltuieli aferente unor **mici reparații**, astfel cum sunt definite de dispozițiile art. 1447 din Codul civil, **în cazul în speta fiind vorba de o investiție majoră efectuată asupra imobilului**, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și al sporirii gradului de confort, care conduce în mod direct la majorarea valorii acestui imobil. Mai mult, contribuabilul **nu a procedat la repararea**, ci la **înlocuirea** tamplariei, parchetului și gresiei, iar la restituirea acestui spațiu proprietarului, lucrările efectuate devin avantajul persoanei fizice care a dat spațiul în comodat. Întrucât comodatul este un contract cu titlu gratuit, rezultă că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de dispozițiile art. 946 din Codul civil, potrivit cărora "una din părți voiește a procura, fără echivalent, un avantaj celeilalte", ori în cazul contractului de comodat, comodantul trebuie să creeze un avantaj comodatarului și nu invers.

În contextul celor expuse, se reține că, în cazul în speta au fost efectuate investiții asupra unui bun luat în comodat, ce nu pot fi considerate drept cheltuieli

cu intretinerea si functionarea bunului respectiv pentru a fi deductibile fiscal, **motiv pentru care organele de inspectie fiscală au stabilit in mod corect ca sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile în sumă de ... lei, urmând a se respinge contestația petentei ca neîntemeiată.**

Referitor la suma de ... lei aceasta reprezintă cheltuieli cu amortizarea deductibile fiscal calculate corect de către organele de inspectie fiscală ca o consecință a faptului că investițiile în sumă de ... lei, reprezentând modernizarea pensiunii luată în comodat, sunt considerate mijloace fixe.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei pentru suma de ... lei reprezentând diferență impozit pe venit aferent anului 2008.

Referitor la anul 2009

Referitor la suma de ... lei reprezentând stocul de materie prima pentru confectionarea articolelor de lenjerie din anul 2007 neevidentiat in anul 2009 in Registrul de inventar, reținem că motivația petentei că organele de inspectie fiscală au crescut nejustificat venitul brut al anului 2009 deoarece nu și-a încetat activitatea, funcționând de la înființare și până în prezent fără întreruperi, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece organele de inspectie fiscală au inclus pe venituri la 31.12.2009 materia primă aflată în stoc la 31.12.2007 și 31.12.2008, dar neinventariată ca existentă în stoc și la data de 31.12.2009 (nu se regăsește în Registrul inventar al anului 2009), acestea fiind venituri nedeclarate.

Astfel organele de inspectie fiscală în mod legal au majorat veniturile cu suma de ... lei, urmând a se respinge contestația petentei ca neîntemeiată.

Referitor la suma de ... lei aferentă investițiilor efectuate pentru modernizarea pensiunii nedeductibile fiscal, reprezentand tamplarie PVC, gresie, conform facturilor nr.../05.10.2009, nr.../06.10.2009, nr.../28.09.2009, nr.../09.10.2009, nr.../10.10.2009, nr.../10.10.2009, nr.../10.10.2009 si nr.../14.10.2009.

Potrivit dispozițiilor legale citate în drept, cu privire la deductibilitatea cheltuielilor privind amenajarea bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat, **comodatarul suporta cheltuielile necesare folosinței lucrului (de întreținere)**, neavând dreptul să ceară restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosinței.

Potrivit doctrinei juridice, **comodatarul suporta cheltuielile necesare folosinței lucrului (de exemplu, reparațiile locative ale casei)**, neavând dreptul să ceară restituirea acestor cheltuieli (art.1569 din Codul civil), care sunt un accesoriu al folosinței. (...)

Prin urmare, **sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu functionarea si intretinerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat si numai pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii.**

Dispozițiile fiscale in materie sunt intarite si de doctrina juridica referitoare la contractul de comodat, potrivit careia comodatarul este obligat sa suporte doar cheltuielile **necesare** folosinței lucrului, respectiv doar reparațiile mici numite si locative, care reprezinta un accesoriu al folosinței. Obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere a imobilului) pe perioada derularii

contractului, iar la sfarsitul contractului sa-l predea in starea initiala, **astfel ca orice obligatie suplimentara asumata de comodatari vizand reparatii capitale, modernizari si orice alte reparatii care nu rezulta din folosinta lucrului, fiind in sarcina proprietarului comodat, excede naturii contractului de comodat.**

Potrivit constatarilor din Decizia de impunere nr.../27.01.2011, organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitatea sumei de ... lei, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Comodantul (proprietarul bunului imobil, respectiv domnul R), **avea obligatia legala de a preda comodatarului imobilul in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat in scopul prevazut in contract (spatiu de desfasurare a activitatii)** si de a suporta toate acele reparatii necesare, cu exceptia micilor reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina comodatarului.

2. Obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a intretine imobilul pe perioada derularii contractului, in stare de intrebuintare, **astfel cum a fost predat.** De aici rezulta obligatia comodatarului de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere) spre deosebire de reparatiile capitale si repararea degradarilor provenind din uzul normal al lucrului, care sunt in sarcina comodantului, conform art. 1420 din Codul civil.

Prin urmare, cheltuielile efectuate de persoana fizică autorizată nu reprezinta cheltuieli aferente unor **mici reparatii**, astfel cum sunt definite de dispozitiile art. 1447 din Codul civil, **in cazul in speta fiind vorba de o investitie majora efectuata asupra imobilului**, in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si al sporii gradului de confort, care conduce in mod direct la majorarea valorii acestui imobil. Mai mult, contribuabilul **nu a procedat la repararea**, ci la **inlocuirea** tamplariei, parchetului și gresiei, iar la restituirea acestui spatiu proprietarului, lucrarile efectuate devin avantajul persoanei fizice care a dat spatiul in comodat. Intrucat comodatul este un contract cu titlu gratuit, rezulta ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute de dispozitiile art. 946 din Codul civil, potrivit carora "una din parti voieste a procura, fara echivalent, un avantaj celeilalte", ori in cazul contractului de comodat, comodantul trebuie sa creeze un avantaj comodatarului si nu invers.

În contextul celor expuse, se retine ca, in cazul in speta au fost efectuate investitii asupra unui bun luat in comodat, ce nu pot fi considerate drept cheltuieli cu intretinerea si functionarea bunului respectiv pentru a fi deductibile fiscal, **motiv pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit in mod corect ca sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile în sumă de ... lei, urmând a se respinge contestația petentei ca neîntemeiată.**

Referitor la suma de ... lei aceasta reprezintă cheltuieli cu amortizarea deductibile fiscal calculate corect de către organele de inspectie fiscala ca o consecință a faptului că investițiile în sumă de ... lei, reprezentând modernizarea pensiunii luată în comodat, sunt considerate mijloace fixe.

Referitor la suma de ... lei, aceasta reprezintă cheltuieli cu amortizarea investițiilor efectuate în anul 2008. Cu această sumă a fost majorată suma cheltuielilor deductibile declarate de contribuabil în anul 2008, consecința fiind diminuarea venitului impozabil. Această măsură nu a condus la stabilirea de impozit pe venit suplimentar.

Referitor la sumele de ... lei (... lei+... lei+... lei) reprezentând impozit pe venit nedeductibil fiscal, contravaloarea facturii nr.../19.11.2009 emisă pe altă entitate (la beneficiar) și cheltuieli cu combustibilul neadmise la deducere.

Motivația petentei că aceste sume au fost generate dintr-o eroare contabilă care urma a fi corectată prin înregistrarea corectă în contabilitate în conformitate cu prevederile art.63 din O.M.F.P. nr.1752/2005 și că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să intervină în rolul său activ de informare și înștiințare asupra modificărilor apărute în legislația fiscală, conform prevederilor art.7 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și să îndrume contribuabilul pentru corectarea și completarea corectă a documentelor, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece potrivit legii contabilitatii **„documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”**

Astfel organele de inspecție fiscală în mod legal nu au admis la deducere suma de ... lei, urmând a se respinge contestația petentei ca neîntemeiată.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei pentru suma de ... lei reprezentând diferență impozit pe venit aferent anului 2009.

Afirmația petentei că organele de inspecție fiscală au acuzat administratorul de rea credință fără a prezenta în acest sens dovezi concludente și pertinente, aducând prejudicii de imagine persoanei fizice autorizate, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece din cuprinsul raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere nu reiese acest lucru. La finalizarea inspecției fiscale, organele de control au stabilit sume care au fost și în avantajul contestatoarei. Stabilirea de sume suplimentare nu înseamnă rea credință din partea organelor de control deoarece conform art.6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **„organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”**

2. Cauza supusă soluționării este dacă accesoriile în sumă de ... lei aferente obligațiilor stabilite de inspecția fiscală se calculează de la scadența obligației principale și până la data achitării debitului sau în funcție de comunicarea deciziei de impunere.

În fapt, prin decizia de impunere nr.../27.01.2011 organele de inspecție fiscală au stabilit de plată suplimentar în sarcina societății suma totală de ... lei din care suma de ... lei reprezintă impozit pe venit și suma de ... lei reprezintă accesorii aferente impozitului pe venit.

Pentru calculul accesoriilor în sumă de ... lei (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală) organele de inspecție fiscală au avut în vedere termenul de scadență al fiecărei decizii de impunere anuale, respectiv pentru **anul 2006 data**

de **29.11.2008**, pentru **anul 2007 data de 03.09.2008**, pentru anul **2008 data de 12.05.2009** și pentru **anul 2009 data de 23.07.2010**. Aceste termene reprezintă 60 zile de la data confirmării primirii fiecărei decizii, date comunicate de către A.F.P., conform dosarului fiscal al contribuabilului. Accesoriile au fost calculate astfel:

- dobânzi și majorări de întârziere **în sumă de ... lei.**

Conform art.120 alin.(7) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

- *“nivelul majorării de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”* – prevedere valabila de la 01.01.2004 pana la data de 01.07.2010;
- *“nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”* - prevedere valabila de la 01.07.2010 pana la data de 01.10.2010;
- *“nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”*-prevedere valabila de la 01.10.2010 pana in prezent.

- penalități de întârziere **în sumă de ... lei**

Conform art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, „după împlinirea termenului prevăzut la lit.b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse”.

Petenta consideră că obligațiile fiscale accesorii au fost calculate nelegal invocand art.111 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că **termenele de plată** pentru diferențele de obligații fiscale se stabilesc în funcție de data comunicării deciziei de impunere.

În drept,

Referitor la calculul accesoriile, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

- la art.119 alin.(1)

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

- la art.120 alin.(1) și (7)

„(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

- la art.120¹

„(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

- (2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Față de situația de fapt și de drept prezentată anterior, reținem:

Conform prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi și penalități de întârziere, iar dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Astfel, organele de inspectie fiscală au fost îndreptățite să calculeze dobânzi, majorari de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei.

Nu se poate retine in solutionarea favorabila a cauzei sustinerea petentei referitoare la art.111 din Codul de procedură fiscală deoarece aceasta face confuzie între termenul de plată și scadența obligațiilor fiscale.

Conform prevederilor legale, majorarile de intarziere sunt sanctiuni pentru neplata la scadenta a obligatiilor fiscale, fiind datorate pana la data stingerii acestora. Termenul de plata prezinta relevanta in materia executarii silite a creantei fiscale, fiind un termen de conformare voluntara la plata, dupa expirarea caruia organele fiscale pot demara procedura de executare silita si nu poate fi confundat cu scadenta obligatiei bugetare, respectiv termenul de plata prevazut de Codul fiscal pentru creanta bugetara, in speta impozitul pe venit. Ca un argument in plus sunt dispozitiile art.119 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, care precizeaza ca orice obligatie bugetara neachitata la scadenta genereaza majorari de intarziere, legiuitorul facand trimitere la scadenta si nu la termenul de plata precizat in decizie ca termen de conformare voluntara a contribuabilului.

Folosind argumentul reducerii la absurd, aratam ca, daca scadenta obligatiilor inscise s-ar confunda cu termenul de plata inscris in decizie, pentru diferentele suplimentare stabilite in urma inspectiei fiscale nu s-ar mai datora majorari de intarziere daca debitul principal ar fi achitat înlăuntrul termenului precizat în decizia de impunere nr..../27.01.2011, ceea ce evident este absurd.

Prin urmare, societatea contestatoare face confuzie între scadenta obligatiilor fiscale si termenul de plata al respectivelor obligatii, majorarile fiind datorate pentru neachitarea debitului la scadenta, conform dispozitiilor normative, nicidecum in functie de termenul de plata dispus de organul de control, fata de respectarea caruia urmeaza a fi aplicată procedura de executare.

Având în vedere cele prezentate mai sus, reținem că organele de inspectie fiscală au calculat în mod corect accesoriile în sumă de ... lei, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei pentru acest capăt de cerere.

Referitor la accesoriile în sumă de ... lei, având în vedere principiul de drept potrivit căruia "accesoriul urmeaza principalul", întrucât în sarcina petentei s-a reținut ca datorat întregul impozit pe venit în sumă de ... lei, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestatia și pentru accesoriile în sumă de ... lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul prevederilor art.210, 216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

D E C I D E :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **PFA X din ...**, pentru suma de **... lei**, reprezentând:

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

stabilită prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente într-o formă de asociere nr..../27.01.2011 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala.

Decizia de solutionare a contestatiei poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicarii acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Director Executiv,