



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 59
din 15.06.2012

privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică X,
din mun. Suceava, X, județul Suceava, CNP x,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. X din 14.05.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală Suceava prin adresa nr. X din 11.05.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. X din 14.05.2012, cu privire la contestația formulată de **persoana fizică X**, din mun. Suceava, X, județul Suceava.

Persoana fizică X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X din 23.03.2012, emisă de AIF Suceava, cu privire la suma de **X lei**, reprezentând:

- **X lei** impozit pe venitul net anual;
- **X lei** dobânzi aferente impozitului pe venit;
- **X lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Persoana fizică X contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care

desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X/23.03.2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, cu privire la suma de X lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de X lei.

Petentul susține că inspecția fiscală este nulă și nelegală întrucât organele fiscale nu au respectat obligația legală de a-i transmite un aviz de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 101 alin. 1 din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, petentul susține că inspecția fiscală a fost realizată fără ca persoanele din cadrul D.G.F.P Suceava să prezinte ordin de serviciu; abia la finalul controlului organele de inspecție au prezentat un ordin, emis la data de 22.03.2012, după efectuarea inspecției fiscale, fapt care duce, în opinia petentului la nulitatea inspecției fiscale și a actelor administrative fiscale încheiate.

Contestatorul mai susține că, la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale au luat în calcul și facturile emise pentru recuperarea împrumuturilor efectuate de persoana fizică X, către firmele falite din portofoliu (împrumuturi fără de care nu își putea desfășura activitatea), acordate în vederea achitării cheltuielilor de procedură.

Petentul susține că respectivele cheltuieli de procedură au fost achitate din sume încasate cu titlu de onorariu din activitatea cabinetului de insolvență, sume care deja fuseseră declarate ca venit și în consecință, impozitate.

În susținerea contestației petentul precizează că încasarea cheltuielilor de procedură reprezintă de fapt retragerea aportului întreprinzătorului, respectiv al lichidatorului judiciar, în calitate sa de reprezentant legal al societății debitoare, aducând în susținerea cauzei prevederile pct. 36 alin. 8 din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Petentul precizează că excluderea facturilor emise pentru recuperarea cheltuielilor de procedură, respectiv a sumelor creditate, către societățile comerciale falite, ar duce la diminuarea bazei de impozitare și implicit a impozitului datorat, astfel încât acesta a achitat o sumă mai mare cu titlu de impozit decât cea real datorată.

Contestatorul precizează că în mod greșit inspecția fiscală înlătura suma de X lei de la cheltuieli deductibile, pe motiv că, pentru această sumă nu ar exista documente justificative, în realitate toate înregistrările au fost efectuate în baza documentelor justificative.

Petentul susține că organele de inspecție au considerat ca fiind nedeductibilă și suma de X lei, reprezentând aport de capital, fără a înlătura această sumă și cu prilejul depunerii acesteia.

De asemenea, susține că organele de inspecție au constatat ca fiind nedeductibilă și suma de X lei, ce ar reprezenta TVA aferentă achizițiilor din perioada 01.12-31.12.2010, iar, în condițiile în care organul fiscal nu și-a îndeplinit obligația de a-l înregistra din oficiu în scopuri de TVA, este nelegal a i se percepe TVA din urmă.

Contestatorul susține că organul fiscal în mod greșit consideră suma de X lei ca fiind nedeductibilă, pe motiv că contractul de închiriere nu a fost înregistrat la

AFPM Suceava și pe motiv că locatorul are calitatea de utilizator și nu de proprietar al respectivului autoturism.

În ceea ce privește contractul de închiriere, contestatorul susține că motivația organului de inspecție nu poate să ducă la neductibilitatea chiriei, întrucât nu este obligația locatarului X I.P.U.R.L. de a înregistra contractul de închiriere ci obligația locatarului.

În ceea ce privește cel de-al doilea argument, petentul consideră că locatorul are doar calitatea de utilizator nu și de proprietar al autoturismului, motivația este de asemenea fără suport legal, întrucât dispozițiile civile în materie permit subînchirierea și nu există o dispoziție legală în materie fiscală care să prevadă ca, în cazul subînchirierii, suma plătită cu titlu de chirie să nu fie deductibilă fiscal.

În susținerea cauzei, contestatorul invocă prevederile art. 21 și 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale pct. 38.4 din Normele de aplicare ale Codului fiscal, precizând că, datorită specificului activității, ce presupuse diverse deplasări, un autoturism este absolut necesar îndeplinirii obiectului de activitate, rezultând astfel că suma de X lei a fost înlăturată în mod nelegal de către organele fiscale.

Contestatorul susține că în mod nelegal inspecția fiscală consideră ca nedeductibilă suma de X lei, reprezentând contravaloare combustibil, invocând în susținerea cauzei prevederile art. 21 alin. 4 lit. t din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 23 din Normele de aplicare ale Codului fiscal.

De asemenea, susține că specificul activității de practician în insolvență presupune deplasări la sediul debitorilor faliti ori la sediul instanțelor pentru prezentarea rapoartelor de activitate obligatorii, potrivit Legii 85/2003 privind procedura insolvenței, cheltuielile cu combustibilul fiind absolut necesare pentru desfășurarea activității.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de X lei, reprezentând avans aferent antecontractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X/14.01.2011, contestatorul susține că organele de inspecție nu au observat că, potrivit pct. 5.3 din contract, începând cu luna februarie 2011 din valoarea de X Euro a ratei lunare, suma de X Euro reprezintă contravaloare chirie.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X din 23.03.2012 s-au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale în sumă totală de X lei, reprezentând X lei impozit pe venit, X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere.

În urma inspecției fiscale desfășurate la X I.P.U.R.L., având ca obiectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii de către contribuabil și stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a

accesoriilor aferente acestora privind impozitul pe venit aferent perioadei 23.09.2010 – 31.12.2010, s-au constatat următoarele:

Pentru anul 2010, persoana fizică X a declarat următoarele:

Venit brut	X lei
Cheltuieli deductibile	X lei
Venit net	X lei
Impozit pe venitul net anual	X lei

În urma controlului fiscal, au rezultat următoarele:

Venit brut	X lei
Cheltuieli deductibile	X lei
Venit net	X lei
Impozit pe venitul net anual	X lei

Organele de inspecție menționează că valoarea venitului brut a fost diminuată cu suma de **X lei**, după cum urmează:

- **X lei** ca fiind sumă declarată eronat de către contribuabil ca venit brut, fără a deține documente justificative;
- **X lei**, sumă înregistrată și declarată de către contribuabil ca venit brut, reprezintă de fapt aportul de capital al titularului la debutul activității;
- **X lei** ca fiind sumă înregistrată și declarată eronat de către contribuabil ca fiind venit brut, reprezintă încasare cuvenită formei anterioare de organizare a contribuabilului, respectiv X- cabinet individual de insolvență. Organele de inspecție fac mențiunea că această sumă a fost declarată, respectiv impozitată, fapt constatat ca urmare a efectuării concomitente a controlului fiscal și la X - Cabinet Individual de Insolvență.

Consecința fiscală a celor enunțate o reprezintă diminuarea venitului brut cu suma de **X lei**.

Valoarea cheltuielilor a fost diminuată cu suma de **X lei**, după cum urmează:

- contribuabilul a declarat eronat cheltuieli deductibile în sumă de **x lei**, fără a deține documente justificative pentru deducerea acestora;
- inspecția fiscală constată nedeductibilitatea cheltuielilor în sumă de **X lei** reprezentând aportul de capital al titularului la debutul activității;
- inspecția fiscală constată nedeductibilitatea cheltuielilor în sumă de **X lei** reprezentând contravaloarea avansului aferent contractului de vânzare cumpărare nr. X, a cărui obiect îl constituie stabilirea condițiilor de transmitere de către antevânzători către contribuabil a dreptului de proprietate asupra imobilului în care acesta își desfășoară activitatea.

Organele de inspecție menționează că dreptul de proprietate asupra imobilului se va realiza la momentul plății integrale al imobilului, respectiv la data achitării ultimei rate din diferența de preț neachitate, când se va încheia între părți contractul

de vânzare cumpărare în formă autenticată. Pe aceste considerente, inspecția fiscală nu acordă deductibilitatea avansului menționat, întrucât imobilul la care se face referire nu este în patrimoniul contribuabilului.

Întrucât începând cu data de 01.12.2010 X IPURL ar fi trebuit să se comporte ca un plătitor de TVA, organele de inspecție fiscală stabilesc nedeductibilitatea sumei de **X lei**, sumă reprezentând taxă pe valoare adăugată aferentă achizițiilor pe perioada respectivă.

Contribuabilul declară ca și cheltuieli deductibile contravaloarea integrală a mijloacelor fixe în sumă de **X lei**; organele de inspecție acordă deductibilitate cheltuielilor în sumă de **X lei** reprezentând valoarea amortizărilor celor două mijloace fixe la nivelul anului 2010.

Inspecția fiscală constată nedeductibilitatea cheltuielilor în sumă de **X lei** reprezentând contravaloarea ratelor achitate ca urmare a derulării contractului de leasing încheiat între soția contribuabilului și SC X IFN, al cărui obiect îl constituie un autoturism.

Lunar, deși exista doar un contract de închiriere între X IPURL SRL și X, neînregistrat la AFPM Suceava, contribuabilul achită, înregistrează și declară ca și cheltuielă deductibilă contravaloarea acestor rate.

Organele de inspecție fiscală constată nedeductibile cheltuieli înregistrate și declarate, în sumă de **X lei** reprezentând contravaloare combustibil.

Consecința fiscală a celor enunțate anterior, o reprezintă diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma de **X lei**.

Ca urmare a celor constatate, pentru anul 2010 a fost stabilită în sarcina persoanei fizice X, titularul X I.P.U.R.L., o diferență de venit în sumă de **X lei** care generează un impozit neconstituit și nevirat în sumă de **X lei**.

Pentru nevirarea în termen a impozitului suplimentar, s-au calculat dobânzi în sumă de **X lei** și penalități în sumă de **X lei**, calculate de la data de 27.05.2011 până la data de 21.03.2012.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentului, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la nulitatea și nelegalitatea inspecției fiscale și a actelor administrative fiscale încheiate, invocate de contestator

a) Referitor la susținerea contestatorului că inspecția fiscală este nulă întrucât organele fiscale nu au comunicat contribuabilului avizul de inspecție fiscală

În fapt, petentul susține că organele fiscale nu au respectat obligația legală de a-i transmite un aviz de inspecție fiscală, considerând astfel că inspecția fiscală este nulă și nelegală, dar nu dovedește că a fost lezat în drepturile sale și că a suferit un prejudiciu ca urmare a necomunicării acestuia.

În drept, sunt aplicabile prevederile legale următoare:

- ❖ **Art. 102 alin. 1 și alin. 4, art. 105 alin. 8** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

ART. 102

“Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale.

[...]

4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;

b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;

c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

[...]”.

ART. 105

“Reguli privind inspecția fiscală

[...]

(8) La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală. În declarație se va menționa și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil”.

Din aceste prevederi legale se reține că, înainte de începerea inspecției fiscale, contribuabilului trebuie să i se comunice avizul de inspecție fiscală.

De asemenea, actul normative prevede și situațiile în care nu este necesară emiterea avizului de inspecție fiscală, respectiv atunci când are loc inspecția fiscală ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii.

Totodată, la finalul inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală.

- ❖ Referitor la formularea unei contestații, sunt aplicabile prevederile art. 205 și art. 206 din OG 92/2003, republicată:

ART. 205

“Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se

consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia”.

ART. 206

“Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că are dreptul la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, iar, în contestația formulată, petentul trebuie să precizeze motivele de fapt și de drept și dovezile pe care se întemeiază și să demonstreze că a fost lezat în drepturile sale prin lipsa unui act administrativ.

În contestația formulată petentul susține că organele fiscale nu au respectat obligația legală de a-i transmite un aviz de inspecție fiscală, considerând astfel că inspecția fiscală este nulă și nelegală, dar nu dovedește că a fost lezat în drepturile sale și că a suferit un prejudiciu ca urmare a necomunicării acestuia.

De asemenea, așa după cum rezultă și din declarația dată de contribuabil la finalizarea inspecției fiscale, acesta declară faptul că a pus la dispoziția organelor de control toate documentele și informațiile solicitate pentru efectuarea inspecției fiscale și că răspunde de exactitatea, realitatea și legalitatea acestora.

Rezultă astfel că inspecția fiscală s-a desfășurat și s-a încheiat cu acordul petentului, iar acesta a pus la dispoziția inspecției fiscale toate documentele.

Prin urmare, se reține că, pe de o parte, contestatorul a participat la inspecția fiscală desfășurată, iar pe de altă parte nu aduce argumente că ar fi fost lezat în drepturile sale prin necomunicarea avizului de inspecție fiscală, acesta punând la dispoziția organelor de control toate documentele.

Mai mult decât atât, după cum rezultă din documentele existente la dosarul contestației, inspecția fiscală s-a efectuat ca urmare a adresei nr. X a AFPM Suceava, prin care se solicită cuprinderea în programul de inspecție fiscală și a persoanelor fizice autorizate care în anul 2010 declară un venit brut superior plafonului de scutire de TVA, în care este inclus și contestatorul.

b) Referitor la lipsa Ordinului de serviciu.

În fapt, petentul susține că inspecția fiscală a fost realizată fără ca persoanele din cadrul D.G.F.P Suceava să prezinte ordin de serviciu; abia la finalul controlului organele de inspecție au prezentat un ordin, emis la data de 22.03.2012, după

efectuarea inspecției fiscale, fapt care duce, în opinia petentului la nulitatea inspecției fiscale și a actelor administrative fiscale încheiate.

La capitolul I din Raportul de inspecție fiscală nr. X din 23.03.2012, organele de inspecție fac precizarea că: „În baza Titlului VII din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, a legitimației nr., a ordinului se serviciu permanent X, respectiv X și a planului de control aferent lunii martie 2012 am efectuat în zilele de 02, 05, 22, 23.03.2012, inspecția fiscală la X IPURL” .

Din cele prezentate, rezultă că organele de inspecție au efectuat inspecția fiscală în baza ordinelor de serviciu nr. X și X, fapt pentru care susținerile contestatorului nu pot fi reținute.

Referitor la susținerile contestatorului că decizia de impunere este nulă, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât lipsa elementelor care duc la nulitatea actelor administrative fiscale sunt prevăzute expres și limitativ de lege.

Conform **Art. 46 „Nulitatea actului administrativ fiscal”**, din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală: **„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la [art. 43](#) alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”**

Rezultă astfel, că cele invocate de contestator, nu reprezintă elemente care să conducă la nulitatea deciziei de impunere contestate.

Având în prevederile legale citate și analizate la pct. III 1 lit. a și lit. b și ținând cont de faptul că petentul nu motivează și nu face dovada că a fost lezată prin drepturile sale prin necomunicarea avizului de inspecție fiscală, și nu dovedește că decizia atacată este lovită de nulitate, **rezultă că motivele invocate de contestator privind excepțiile de fond nu sunt întemeiate, drept pentru care organul competent de soluționare va proceda la analiza pe fond a cauzei.**

2. Referitor la suma de X lei, organul de soluționare este investit să se pronunțe dacă contestatorul are dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care aceasta nu demonstrează că înregistrarea acestor cheltuieli s-a efectuat în baza unor documente justificative conform legii.

În fapt, organele de inspecție susțin că petentul a declarat eronat pentru anul 2010 cheltuieli deductibile în sumă de **X lei**, fără a deține documente justificative pentru deducerea acestora.

În susținerea contestației, petentul precizează că în mod greșit organele de inspecție au înlăturat suma de **X lei** de la cheltuieli deductibile, întrucât, toate înregistrările au fost efectuate în baza unor documente justificative.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- art. 48 alin. 4, lit. a, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, unde se precizează că:

„ART. 48

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă:

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă. (...)

(...)

(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;

Conform textului de lege menționat, pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului și justificate prin documente.

Din cele existente la dosarul cauzei, nu reiese faptul că petentul a depus documente în baza cărora au fost efectuate înregistrările și deduse cheltuielile respective.

Potrivit **art. 65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale [...]

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Conform textului de lege menționat, contribuabilii au sarcina de a dovedi actele și faptele ce au stat la baza declarațiilor lor și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, susținerile petentului conform cărora în mod greșit organele de inspecție nu au admis la deducere suma de **X lei**, întrucât, toate înregistrările au fost efectuate în baza unor documente justificative nu pot fi reținute în susținerea favorabilă a cauzei, deoarece petentul nu dovedește cu documente cele afirmate, iar conform textului de lege enunțat acesta avea sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

Având în vedere faptul că petentul nu demonstrează că deține documente în baza cărora au fost efectuate înregistrările și deducerea cheltuielilor, deși avea obligația să dovedească cu documente susținerile sale, rezultă că în mod legal organele de inspecție nu au admis la deducere suma de X lei, fapt pentru care **se va respinge** contestația formulată pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

3. Referitor la suma de X lei reprezentând cheltuieli neacceptate la deducere în anul 2010, cauza supusă soluționării este dacă petentul are dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care reprezintă contravaloare retragere aport întreprinzător.

În fapt, organele de inspecție nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de X lei, reprezentând aportul de capital al titularului la debutul activității.

Contestatorul precizează că, la depunerea sumei cu titlu de aport, aceasta a fost considerată venit, majorându-se astfel în mod artificial baza de impunere și în consecință impozitul stabilit.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- ❖ **Art. 48 alin. 4 lit. a** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificat, și **pct. 37** din H.G 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează că:

ART. 48

„Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

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

[...]

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

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

[...]”.

“37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, 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 aferente 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”.

Din aceste prevederi legale se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile.

De asemenea, se stipulează că, pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, și să fie justificate prin documente.

Totodată se menționează că aceste cheltuieli trebuie să corespundă unor cheltuieli efective și să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Pct. 36 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, dat în aplicarea art. 48, prevede următoarele:

„36. (...)

Nu constituie venit brut următoarele:

- aporturile făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;”

Se reține că aporturile făcute la începerea unei activități nu constituie venit brut, de unde rezultă că nici cheltuielile nu pot fi considerate ca fiind deductibile.

Referitor la susținerea contestatorului conform căreia suma de **X lei** a fost considerată de către organele fiscale ca fiind venit, fiind supusă impozitării, aceasta nu poate fi reținută, întrucât, așa cum reiese din conținutul Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție au diminuat valoarea venitului brut cu suma de X lei (înregistrată și declarată de contribuabil ca venit brut), sumă ce reprezintă de fapt aportul de capital al titularului.

Având în vedere cele precizate, rezultă că organele de inspecție în mod legal nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de **X lei**, reprezentând retragerea aportului de capital al titularului, fapt pentru care urmează **a se respinge contestația** pentru această sumă **ca neîntemeiată**.

4. Referitor la suma de X lei, reprezentând contravaloarea avansului aferent antecontractului de vânzare cumpărare nr. X, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție nu au acordat dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care privește un imobil, dar nu a avut loc transferul dreptului de proprietate al bunului prin încheierea unui contract de vânzare cumpărare autentificat, iar contestatorul susține că nu s-a ținut cont de chiria lunară menționată în antecontract.

În fapt, inspecția fiscală constată nedeductibilitatea cheltuielilor în sumă de X lei, reprezentând contravaloarea avansului aferent antecontractului de vânzare cumpărare nr. X, a cărui obiect îl constituie stabilirea condițiilor de transmitere de către antevânzători către contribuabil a dreptului de proprietate asupra imobilului în care acesta își desfășoară activitatea.

Organele de inspecție constată că, potrivit antecontractului încheiat, dreptul de proprietate asupra imobilului se va realiza la momentul plății integrale al imobilului, respectiv la data achitării ultimei rate din diferența de preț neachitată, când se va încheia între părți contractul de vânzare cumpărare în formă autentificată. Pe aceste considerente, inspecția fiscală nu acordă deductibilitatea avansului menționat, întrucât imobilul la care se face referire nu este în patrimoniul contribuabilului.

În susținerea contestației petentul precizează că inspecția fiscală a înlăturat de la cheltuielile deductibile suma de X lei reprezentând avans aferent Antecontractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X, susținând că organele de inspecție nu au observat că, potrivit pct. 5.3 din același contract, începând cu luna februarie 2011, din valoarea de X Euro a ratei lunare, suma de X Euro reprezintă contravaloare chirie.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- Prevederile art. 48 alin. 1 și 4 lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează că:

„ART. 48

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă:

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă (...)

(...)

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

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

Conform textului de lege, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

În conformitate cu prevederile alin. 4, pentru a putea fi deduse, cheltuielile aferente veniturilor, trebuie să respecte regulile privind amortizarea.

Conform **Art. 24 Amortizarea fiscală** alin. (1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

„ART. 24

Amortizarea fiscală

(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.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este detinut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;”

Conform textului de lege, cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care este detinută și utilizată în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

Având în vedere cele precizate, se reține că, cheltuielile aferente achiziționării imobilului se recuperează prin deducerea amortizării, însă, în cazul de față imobilul la care facem referire, nu este în patrimoniul contribuabilului, fiind încheiat doar un antecontract de vânzare cumpărare.

Petentul precizează de asemenea, că suma de X Euro, reprezintă chiria lunară, însă acesta nu anexează la dosarul cauzei un contract de închiriere încheiat între părți și înregistrat la organul fiscal, din care să reiasă chiria lunară.

La pct. 5.3 din Antercontractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. 113 din 14 ianuarie 2011, anexat în xerocopie la dosarul cauzei, se face precizarea că:

“ În cazul neîncheierii în formă autentică a contractului de vânzare cumpărare din cauze ce țin de culpa antevânzătorilor, aceștia vor restitui antecumpărătoarei o sumă egală cu suma totală (avans plus rate) din care vor scădea contravaloarea folosinței bunului (chiria) de X (două sute) Euro luna începând cu luna Februarie 2011, la suma rezultată antevânzătorii fiind obligați să achite antecumpărătoarei și dobânda legală.”

Referitor la susținerile petentului cu privire la prevederile punctului 5.3 din antecontractul de vânzare cumpărare, facem precizarea că aceasta reprezintă doar o clauză contractuală ca efect al neîncheierii contractului în cauză și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Conform prevederilor **art. 81 alin. 2** din Codul fiscal, coroborate cu prevederile **pct. 163** din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, contribuabilul are obligația înregistrării contractului la organul fiscal în termen de 15 zile de la încheierea acestuia:

ART. 81

“[...]”

(2) Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal au obligația să depună o declarație privind venitul estimat, în termen de 15 zile de la încheierea contractului între părți. Declarația privind venitul estimat se depune o dată cu înregistrarea la organul fiscal a contractului încheiat între părți”.

“163. Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal au obligația depunerii la organul fiscal competent a declarației privind venitul estimat pe fiecare sursă de realizare a venitului, o dată cu înregistrarea contractului de cedare a folosinței bunurilor, în termen de 15 zile de la încheierea acestuia”.

Conform textului de lege, contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendare pentru care impunerea este finală, au obligația să depună o declarație privind venitul estimat/norma de venit, în termen de 15 zile de la încheierea contractului între părți. Declarația privind venitul estimat/norma de venit se depune odată cu înregistrarea la organul fiscal a contractului încheiat între părți.

Petentul nu anexează nici un contract de închiriere, înregistrat la organul fiscal, prin care să facă dovada că are obligația de plată a unei chirii pentru care ar avea dreptul la deducere.

Urmare a faptului că petentul nu deține documente prin care să facă dovada achitării cheltuielilor cu chiria, rezultă faptul că acesta nu are dreptul la deducere a acestora.

Având în vedere faptul că organele de inspecție în mod legal nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de **X lei**, reprezentând contravaloarea avansului aferent antecontractului de vânzare cumpărare, se va respinge contestația formulată pentru această sumă **ca neîntemeiată**.

5. Referitor la suma de X lei reprezentând cheltuieli cu TVA, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control nu au acordat dreptul la deducere al acestora, având în vedere că, începând cu data de 01.12.2010, contribuabilul ar fi trebuit să se comporte ca un plătitor de TVA.

În fapt, în perioada 01.12.2010 - 31.12.2010, contribuabilul a înregistrat la cheltuieli deductibile contravaloarea bunurilor inclusiv TVA.

Întrucât, începând cu data de 01.12.2010 X I.P.U.R.L ar fi trebuit să se comporte ca un plătitor de TVA, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de **X lei**, reprezentând cheltuieli cu taxa pe valoare adăugată aferentă achizițiilor pe perioada respectivă.

În susținerea contestației petentul precizează că organele de inspecție au constatat ca fiind nedeductibilă suma de X lei, ce ar reprezenta TVA aferentă achizițiilor din perioada 01.12-31.12.2010, iar, în condițiile în care organul fiscal nu și-a îndeplinit obligația de a-l înregistra din oficiu în scopuri de TVA, este nelegal a i se percepe TVA din urmă.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- Prevederile art. 48 alin. 1 și alin. 7 lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează că:

„ART. 48

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă (...)

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

m) alte sume prevăzute prin legislația în vigoare.”

Conform textului de lege menționat, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, iar conform alin. 7 nu sunt cheltuieli deductibile alte sume prevăzute prin legislația în vigoare.

Ordinul 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 prevede că: **„Contribuabilii plătitori de taxă pe valoare adăugată vor înregistra sumele încasate sau plătite, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.”**

Conform textului de lege, contribuabilii plătitori de taxă pe valoare adăugată vor înregistra sumele încasate sau plătite, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție au constatat faptul că, contribuabilul a devenit persoană impozabilă începând cu data de **01.12.2010**, de unde rezultă că ar fi trebuit să se comporte ca un plătitor de TVA pentru achizițiilor efectuate în perioada 01.12.2010-31.12.2010.

Având în vedere cele precizate, se reține că taxa pe valoare adăugată se deduce și nu se trece pe cheltuielă, rezultând astfel faptul că organele de inspecție în mod legal nu au admis la deducere suma de **X lei**, fapt pentru care urmează a se respinge contestația pentru această sumă **ca neîntemeiată**.

6. Referitor la suma de X lei, reprezentând contravaloarea ratelor achitate ca urmare a derulării contractului de leasing financiar încheiat între soția administratorului (X) și SC X SRL, cauza supusă soluționării este dacă petentul avea dreptul la deducerea ratelor de leasing aferente unui autoturism care nu este în proprietatea sa, în condițiile în care susține că acele cheltuieli reprezintă chiria datorată, dar nu face dovada celor afirmate cu documente.

În fapt, inspecția fiscală nu a admis la deducere cheltuielile în sumă de X lei, reprezentând contravaloarea ratelor achitate ca urmare a derulării contractului de leasing încheiat între soția contribuabilului și SC X IFN, al cărui obiect îl constituie un autoturism.

Lunar, deși exista doar un contract de închiriere între X IPURL SRL și X, neînregistrat la AFPM Suceava, contribuabilul achită, înregistrează și declară ca și cheltuială deductibilă contravaloarea acestor rate.

Potentul consideră că argumentele inspecției fiscale sunt vădit neîntemeiate și aduce următoarele susțineri:

- în ceea ce privește contractul de închiriere, motivația organului de inspecție nu poate să ducă la nedeductibilitatea chiriei, întrucât nu este obligația locatarului X I.P.U.R.L. de a înregistra contractul de închiriere, ci obligația locatarului;

- în ceea ce privește cel de-al doilea argument, acela că locatorul are doar calitatea de utilizator nu și de proprietar al autoturismului, motivația este de asemenea fără suport legal, întrucât, dispozițiile civile în materie permit subînchirierea și nu există o dispoziție legală în materie fiscală care să prevadă ca, în cazul subînchirierii, suma plătită cu titlu de chirie să nu fie deductibilă fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

❖ **Art. 48 alin. 1, alin. 4 lit. a și alin. 7 lit. a** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 48

„Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

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

[...]

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

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

[...]

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

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

[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile.

De asemenea, rezultă că, pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, și să fie justificate prin documente.

Totodată se stipulează că nu sunt acceptate la deducere acele cheltuieli cu bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele fiscale au constatat că, în anul 2010, s-au majorat cheltuielile deductibile cu suma de **X lei**, reprezentând contravaloare rate autoturism leasing, dar autoturismul nu este în proprietatea sa.

Contestatorul susține că nu poate fi sancționat pentru o eventuală culpă a altei persoane și nu există nici un temei legal care să dea dreptul organelor de inspecție să înlăture de la deductibilitate o sumă, pentru că un terț nu și-a îndeplinit o obligație.

Analizând afirmațiile contestatorului, facem precizarea că la dosarul cauzei nu se regăsește anexat nici un contract de închiriere, înregistrat la organul fiscal, prin care să se facă dovada că autoturismul luat în leasing ar fi fost închiriat către contestator.

Conform prevederilor **art. 81 alin. 2** din Codul fiscal, coroborate cu prevederile **pct. 163** din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, contribuabilul are obligația înregistrării contractului la organul fiscal în termen de 15 zile de la încheierea acestuia:

ART. 81

“[...]

(2) **Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal au obligația să depună o declarație privind venitul estimat, în termen de 15 zile de la încheierea contractului între părți. Declarația privind venitul estimat se depune o dată cu înregistrarea la organul fiscal a contractului încheiat între părți”.**

“163. Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal au obligația depunerii la organul fiscal

competent a declarației privind venitul estimat pe fiecare sursă de realizare a venitului, o dată cu înregistrarea contractului de cedare a folosinței bunurilor, în termen de 15 zile de la încheierea acestuia”.

Petentul nu anexează nici un contract de închiriere, înregistrat la organul fiscal, prin care să facă dovada că are obligația de plată a unei chirii pentru care ar avea dreptul la deducere.

Urmare a faptului că petentul nu deține documente prin care să facă dovada achitării cheltuielilor cu chiria, rezultă faptul că acesta nu are dreptul la deducere a acestora.

De asemenea, deoarece acesta nu face dovada că autoturismul este în proprietatea cabinetului, nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu ratele de leasing, întrucât, așa după cum rezultă din prevederile legale invocate mai sus, pentru a avea dreptul la deducerea cheltuielilor este necesar ca acestea să fie efectuate în scopul activității desfășurate de contribuabil (și nu în interesul său personal) și să fie justificate cu documente.

Având în vedere prevederile legale invocate la acest capăt de cerere și ținând cont de faptul că petentul nu face dovada cu documente că autoturismul este în proprietatea sa (pentru a putea deduce cheltuielile cu rata de leasing) sau că este închiriat în baza unui contract înregistrat la organul fiscal, pentru care achită contravaloarea unei chirii, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere cheltuielile **în sumă de X lei**, drept pentru **care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

7. Referitor la suma de X lei, reprezentând cheltuieli cu combustibilul, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele fiscale nu au acordat dreptul la deducere al acestora, în condițiile în care petentul susține că specificul activității de practician presupune deplasări la sediul debitorilor falși aflați în portofoliu.

În fapt, organele de inspecție fiscală, pentru anul 2010, nu au admis la deducere cheltuielile înregistrate și declarate în sumă de **X lei**, reprezentând contravaloare combustibil.

Contestatorul consideră că în mod nelegal inspecția fiscală nu a admis la deducere cheltuieli cu combustibilul în sumă de **X lei**, invocând în susținerea cauzei prevederile art. 21 alin. 4 lit. t din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 23 din Normele de aplicare ale Codului fiscal.

De asemenea, susține că specificul activității de practician în insolvență presupune deplasări la sediul debitorilor falși ori la sediul instanțelor pentru prezentarea rapoartelor de activitate obligatorii potrivit Legii 85/2003 privind procedura insolvenței, cheltuielile cu combustibilul fiind absolut necesare pentru desfășurarea activității.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- Prevederile art. 48 alin. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează că:

„Art. 48

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

l¹) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească X 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;

Conform textului de lege menționat, nu sunt cheltuieli deductibile, 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 X kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele sunt 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.

Din prevederile de lege rezultă că organele fiscale în mod legal nu au admis la deducere cheltuielile cu combustibilul în sumă de **X lei**, având în vedere că petentul nu demonstrează că se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

În ceea ce privește prevederile legale aduse de contestator în susținerea cauzei și anume art. 21 alin. 4 și 2 lit. f și e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, facem precizarea că acestea se referă la impozitul pe profit și nu la impozitul pe venit și se referă la cheltuielile de transport și cazare pentru salariați și administratori.

Având în vedere faptul că, cheltuielile privind combustibilul nu se încadrează în excepțiile prevăzute de art. 48 alin. 7, **se va respinge** contestația pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

8. Referitor la suma de X lei, reprezentând diminuare venituri aferente anului 2010, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție în mod

legal au diminuat veniturile declarate de contribuabil cu suma reprezentând aportul de numerar, în condițiile în care petentul susține că a declarat corect la organul fiscal veniturile realizate.

În fapt, organele de inspecție au diminuat venitul brut cu suma de X lei, reprezentând aport de numerar pe motiv că nu reprezintă venit impozabil.

Contestatorul precizează că la depunerea sumei cu titlu de aport, aceasta a fost considerată venit, majorându-se astfel în mod artificial baza de impunere și în consecință impozitul stabilit.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- Prevederile art. 48 alin. 1 și alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, unde se precizează că:

„ART. 48

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile (...)

(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;

Conform textelor de lege, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile.

De asemenea, nu sunt considerate venituri brute, aportul în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia.

Pct. 36 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art. 48, prevede următoarele:

„36. (...)

Nu constituie venit brut următoarele:

- aporturile făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

Se reține că aporturile făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia, nu constituie venit brut.

Referitor la susținerile petentului conform cărora depunerea sumei cu titlu de aport a fost considerată venit, majorându-se astfel în mod artificial baza de impunere și în consecință impozitul stabilit, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea cauzei, întrucât, contrar celor afirmate de contestator, organele de inspecție au diminuat venitul brut cu suma de X lei, reprezentând aport.

Având în vedere cele precizate, rezultă că organele de inspecție în mod legal au diminuat venitul brut cu suma de X lei, reprezentând aportul de capital al titularului, fapt pentru care urmează **a se respinge contestația** pentru această sumă **ca neîntemeiată**.

9. În ceea ce privește diminuarea venitului brut cu suma de X lei și nedeductibilitatea cheltuielilor cu suma de X lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. X din 23.03.2012, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța asupra acestor capete de cerere în condițiile în care, prin contestația formulată, petentul nu aduce nici o motivație în susținerea acestora.

În fapt, organele de inspecție menționează că valoarea venitului brut a fost diminuată cu suma de **X lei**, reprezentând:

- **X lei** ca fiind sumă declarată eronat de către contribuabil ca venit brut, fără a deține documente justificative;
- **X lei** ca fiind sumă înregistrată și declarată eronat de către contribuabil ca fiind venit brut, reprezentând încasare cuvenită formei anterioare de organizare a contribuabilului, respectiv X– cabinet individual de insolvență. Organele de inspecție fac mențiunea că această sumă a fost declarată, respectiv impozitată, fapt constatat ca urmare a efectuării concomitente a controlului fiscal și la X - Cabinet Individual de Insolvență.

De asemenea, organele de inspecție au constatat că s-a declarat de către contribuabil ca și cheltuieli deductibile contravaloarea integrală a mijloacelor fixe în sumă de **X lei**, (xerox în sumă de x lei și autoturism în sumă de x lei); inspecția fiscală acordând deductibilitatea doar a cheltuielilor în sumă de **x lei**, reprezentând valoarea amortizărilor celor două mijloace fixe la nivelul anului 2010.

Prin contestația formulată petenta aduce argumente în susținerea cauzei, însă acestea se referă la nedeductibilitatea cheltuielilor enumerate anterior, neaducând nici un argument în legătură cu constatările organelor de inspecție prezentate la acest capăt de cerere.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. 1 lit. c și lit. d din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare:

„ ART. 206

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)

c) motivele de fapt și de drept; (...)

d) dovezile pe care se întemeiază ,,

De asemenea, la pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală Nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

2.5 „Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Prevederile mai sus menționate trebuie coroborate cu cele ale pct. 11.1 lit. b din același act normativ, care stipulează:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca: (...)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Din analiza dispozițiilor legale menționate mai sus, se reține că în contestație petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt, cât și cele de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea.

Întrucât argumentele prezentate nu sunt incidente speței, organele de soluționare a contestației nu se pot substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste diminuarea venitului cu suma de **X lei** și nedeductibilitatea cheltuielilor cu suma de **X lei**.

Se reține de asemenea că petentul, deși contestă în întregime actele administrative emise de organele de inspecție fiscală, respectiv Decizia de impunere nr. X din 23.03.2012, pentru constatările menționate nu aduce nici un argument și document justificativ care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constată de acestea, privind acestea sume.

În consecință, contestația va fi respinsă **ca nemotivată** pentru suma de **X lei** reprezentând valoarea venitului brut diminuată și pentru suma de **X lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile.

Față de cele prezentate la punctele 1 - 9, urmează **a se respinge** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 23.03.2012, pentru impozitul pe venit în sumă de **X lei** conform celor reținute mai sus.

Deoarece contestația a fost respinsă pentru impozitul pe venit în sumă de **X lei**, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, contribuabilul datorează și accesoriile în sumă de **X lei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de **X lei**, reprezentând dobânzi în sumă de **X lei** și penalități în sumă de **X lei** aferente impozitului pe venit în sumă de **X lei**, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe venit în sumă de **X lei**, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de X lei aferente impozitului pe venit.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată și respectiv nemotivată, conform celor reținute prin prezenta decizie, a contestației formulată de **persoana fizică X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X din 23.03.2012, privind **X lei**, reprezentând:

- **X lei** impozit pe venitul net anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală;
- **X lei** dobânzi aferente impozitului pe venit;
- **X lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.