



Ministerul Finanțelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. din 2009

privind modul de soluționare a contestației formulate de Domnul S.V.O. cu domiciliul în localitatea Ramnicu Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. din ...2009 .

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea - Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice, cu adresa nr. / 12.11.2009 asupra contestației formulate de **DI. S.V.O.** din Ramnicu Valcea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr. ... din2009 .

Contestația are ca obiect suma de lei, stabilită prin Decizia de Impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ... din ...2009 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .. din ...2009, comunicate sub semnătură contribuabilului la data de ...2009, conform copiei de pe confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei, reprezentând :

- .. lei diferență de impozit pe venit net anual stabilit suplimentar;
- .. lei accesorii de plată pentru impozitului pe venit stabilit suplimentar.

Totodata, în contestație, se invocă și măsura de diminuare a pierderii declarate pe anul 2008, fără a rezulta pe cale de consecință impozit pe venit suplimentar,

Petentul a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de S.V.O. din Ramnicu Valcea înregistrată sub nr... din ...2009 pentru suma de ... lei reprezentând diferență de impozit pe venit net anual stabilit suplimentar și accesorii aferente .

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

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-au constatat următoarele:

A. S.V.O. din Ramnicu Valcea, număr de identificare fiscală ..., cu domiciliul în Rm. Vâlcea, str. G.M. nr. .., jud. Vâlcea formulează contestația 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. .. din ...2009 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .. din ...2009, comunicate la data de ..2009, motivând următoarele :

Petentul susține că, potrivit art. 48 alineat 4 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, toate cheltuielile efectuate de acesta, considerate ca fiind deductibile, au fost efectuate în scopul și pentru obținerea veniturilor.

Petentul arată că, toate veniturile au fost declarate conform prevederilor codului fiscal și invocă că în mod abuziv organul de control a considerat că 25% din totalul cheltuielilor efectuate de acesta nu sunt deductibile, nejustificând acest lucru.

Petentul susține că încadrarea în prevederile art. 48 alineat 7, litera a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal făcută de organul de control în speță, este deasemenea abuzivă, întrucât acesta nu aduce nici o dovadă legală că petentul a folosit în interes personal sau al familiei sale "sume, persoane sau bunuri".

În consecință, petentul susține că prevederea legală invocată de organul de control este nelegală și forțată.

Referitor la aspectul sesizat și precizat de organele de inspecție fiscală potrivit căruia o parte din imobilele situate în G.M. nr. ... sunt închiriate de doamna S.A.M., petentul face precizarea că, în situațiile în care sunt mai mulți proprietari în indiviziune, pot opta pentru declararea venitului obținut din cedarea folosinței bunului toți proprietarii, conform procentului deținut, sau, un singur proprietar care să declare întregul venit, cu condiția ca prin declarație notarială ceilalți proprietari să cedeze venitul obținut din cedarea folosinței bunului în favoarea sa.

În această situație fiind, petentul arată că S.A.M., în calitate de coproprietar, prin declarația notarială autenticată sub nr. .../ ...2008, a cedat în favoarea lui S.V.O. veniturile obținute din cedarea folosinței bunurilor din contractul nr. ./ ...2007.

Petentul susține că, în aceste condiții, este nejustificată și nereală impunerea acestuia pentru anul 2007 în plus cu un impozit în sumă de .. ron plus accesorii în sumă de ... ron.

Petentul arată că, pentru anul 2008, organul de control nu a luat în calcul suma de ... lei achitată în plus de acesta, sumă ce trebuia menționată și compensată.

Petentul arată că organul de control se limitează în a constata că a fost declarată în plus suma de .. lei pentru care acesta a plătit impozit de 16% , respectiv suma de .. lei.

În consecință, petentul solicită anularea Deciziei de impunere nr. .. ca fiind nelegală.

B. Din actele contestate, rezultă următoarele :

Persoana fizică S.V.O. are sediul social declarat în RâmnicuVâlcea str. G.M. nr. ..., cod numeric personal ..., iar începând cu data de 19.02.2008, ca urmare a depunerii *Declarației 030* cu nr. de înregistrare ./ 15.02.2008, i-a fost atribuit codul de înregistrare fiscală nr.

Ca urmare a Deciziei nr. ./2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea privind modul de soluționare a contestației formulată de S.V.O. cu domiciliul în Rm. Vâlcea, echipa de inspecție fiscală a procedat la reverificarea persoanei fizice S.V.O..

Astfel, Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a emis **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. ... din ...2009 și Raportul de inspecție fiscală nr. ... 30.10.2009, anexă la aceasta, comunicate contribuabilului la data de 04.11.2009, din care rezultă următoarele :

Inspecția fiscală a fost efectuată în prezența Dlui. M.I., domiciliat în București, sector 1, str. V. nr. ... ap. ..., CNP - reprezentant fiscal conform procurii speciale autentificată sub nr. .../ 27.06.2007 la BNP Asociați - L.SI.D. București, depusă în copie la dosarul fiscal al contribuabilului.

Verificarea modului de determinare, declarare și virare a impozitului pe venitul din activități independente s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal rep., cu modificările și completările ulterioare și a HG 44/ 2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, OG. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală republicat și Codul civil.

Domnul S.V.O. a devenit împreună cu doamna S.A.M. (sora), în baza restituirii în natură conform Legii 10/ 2001, proprietar al următoarelor imobile situate în Rm. Vâlcea, str. G.M. nr.:

1. Fabrica de Tăbăcărie și Încălțăminte cu un teren în suprafață de 24.315 mp. și clădiri în suprafață de 9.000 mp.

2. Casa de locuit cu un teren în suprafață de 2.000 mp. și clădiri în suprafață de 500 mp.

Referitor la anul 2007

Ca urmare a restituirii, Dl. S.V.O. preia în calitate de locator un contract de închiriere existent între fostul proprietar SC V. SA și **DCB C.I. SA**, respectiv **contractul de închiriere din 16.12.2003, așa cum a fost modificat prin actul adițional din 15.12.2004.**

Conform unui act adițional prin care se face mențiunea preluării de la SC V. SA a calității de locator, înregistrat la AFP Rm. Vâlcea sub nr. .../ 12.10.2007, dl. S.V.O. urma să primească o chirie lunară de ... euro, contravaloarea închirierii imobilului în suprafață de 4.140 mp. din Rm. vâlcea, str. G.M. nr. ..., corp C.

Pentru anul 2007, contribuabilul a depus Declarația specială privind veniturile realizate în anul 2007, înregistrată la AFP Rm. Vâlcea sub nr./ 14.05.2008, prin care a declarat următoarele : venit brut lei, cheltuieli deductibile ... lei, venit net lei.

Din verificarea documentelor justificative și de evidență contabilă, echipa de inspecție fiscală a constatat că sumele înregistrate atât la venituri cât și la cheltuieli în Registrul jurnal de încasări și plăți nu coincid cu cele înscrise în Declarația depusă de contribuabil pentru anul 2007, fiind încălcate astfel prevederile OMFP 1040/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil, pct. 52.

Întrucât operatorul economic nu a determinat care sunt cheltuielile deductibile și nedeductibile, pentru determinarea venitului net au fost stabilite de inspecția fiscală cheltuielile care sunt aferente veniturilor realizate, în conformitate cu prevederile art. 48 alineat 4, litera a), art. 48 alineat 5, litera i) și art. 48 alineat 7 lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, s-a constatat că nu au fost înregistrate în totalitate veniturile realizate în anul 2007, acestea fiind diminuate de contribuabil cu suma de ... lei , reprezentând sumele încasate drept chirie pentru lunile august și septembrie 2007.

Deasemenea, s-a constatat că nu au fost determinate conform prevederilor legale cheltuielile aferente veniturilor realizate din închiriere, în sensul că Dl. S.V.O. a inclus în mod eronat în cheltuielile sale și cheltuielile care reveneau celui alt proprietar - d-na S.A.M., (în sumă totală de ... lei reprezentând cheltuieli cu impozit pe clădiri + teren, taxe înscriere oficiul cadastru), aferente întregului ansamblu de clădiri și terenuri deținute în coproprietate la adresa din Rm. Vâlcea, str. G.M. nr.

Organele de inspecție fiscală menționează că în situația în care S.A. a optat pentru determinarea venitului din cedarea folosinței bunurilor în sistem cu cote forfetare, pentru determinarea deductibilității acestor cheltuieli înregistrate de S.V.O. în sumă de ... lei, organele de control au aplicat asupra acestora cota de 25% (... x 25% = .. lei), având în vedere prevederile art. 62 alineat 2 pct. 139 din Hotărârea nr. 44 din 22.01.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, inspecția fiscală a constatat nedeductibilitatea cheltuielilor înregistrate de operatorul economic cu impozitul achitat anticipat în sumă de ... lei, conform art. 48, alineat 7 litera c) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, republicat.

Situația veniturilor și cheltuielilor în anul 2007 stabilită de organele de inspecție fiscală este următoarea :

- Venit brut	... ron
- Cheltuieli totale deductibile ron
- Venit net lei

Având în vedere venitul net declarat de operatorul economic în sumă de .. lei în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr./11.06.2008, funcție de venitul net constatat în sumă de ..., pentru venitul net suplimentar în sumă de ... lei organele de inspecție fiscală au emis decizia de impunere privind impozitul pe venit net stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală cu un **impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei.**

Pentru diferența de impozit în suma de .. lei s-au calculat majorări de întârziere în suma de ... lei calculate de la data de 19.10.2008 până la data de 27.10.2009 (.. lei X 373 zile X 0,1 %) conform art.120 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală.

Referitor la anul 2008

În anul 2008, contribuabilul a realizat venituri din trei contracte de închiriere, optând pentru determinarea venitului net impozabil în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

Pentru anul 2008, contribuabilul a depus Declarația specială privind veniturile realizate în anul 2008, înregistrată la AFP Rm. Vâlcea sub nr. ../ 07.05.2009, prin care a declarat următoarele : venit brut .. lei, cheltuieli deductibile .. lei, venit net (pierdere) - ... lei.

Din verificarea documentelor justificative și de evidență contabilă, echipa de inspecție fiscală a constatat că sumele înregistrate atât la venituri cât și la cheltuieli în Registrul jurnal de încasări și plăți nu coincid cu cele înscrise în Declarația depusă de contribuabil pentru anul 2008, fiind încălcate astfel prevederile OMFP 1040/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil, pct. 52.

Întrucât operatorul economic nu a determinat care sunt cheltuielile deductibile și nedeductibile, pentru determinarea venitului net au fost stabilite de inspecția fiscală cheltuielile care sunt aferente veniturilor realizate, în conformitate cu prevederile art. 48 alineat 4, litera a), art. 48 alineat 5, litera i) și art. 48 alineat 7 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, inspecția fiscală a constatat că operatorul economic nu a declarat corect veniturile realizate în anul 2008, acestea fiind majorate de contribuabil cu suma de .. lei încasată în contul unui contract de închiriere pentru care impozitul se determină prin cota forfetară de cheltuieli, dispoziția fiscală încălcată fiind art. 48, alineat 2, litera a) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În urma verificării efectuate, s-a constatat nedeductibilitatea cheltuielilor în sumă totală de din care :

impozit pe venit anticipat din activitatea de chirie în sumă de lei;

impozit local achitat în sumă de ... lei;

majorări achitate în sumă de LEI ;

suma de lei constind în cheltuieli cu paza, energia electrică, energie termică, impozite și taxe locale,

alte cheltuieli în sumă totală de ... lei, reprezentând cheltuieli suportate de celălalt coproprietar al imobilelor situate la adresa Rm. Vâlcea, str. G.M. nr. ... , d-na S.A.M.

Cum d-na S.A.M., a optat pentru determinarea venitului din cedarea folosinței bunurilor în sistem de cote forfetare, organul de inspecție fiscală a aplicat cota forfetară de 25% (... x 25% = ... lei), având în vedere prevederile art. 62 al. 2 pct. 139 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

Situația veniturilor și cheltuielilor în anul 2008 stabilita de organele de inspecție fiscală este următoarea :

- Venit brut	... ron
- Cheltuieli totale deductibile ron
- Pierdere constatată ron

II. Luând în considerare datele avute în vedere de organele de impunere, motivația invocată de petenta, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe venit pe anul 2007 în suma de .. lei și majorări de întârziere aferente în suma de ... lei.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, este investită să se pronunțe dacă suma de ... lei Ron, reprezentând diferența de impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2007 în sumă de .. lei și majorările de întârziere aferente în suma de ... lei este legal datorată de Domnul S.V.O..

Cauza supusă soluționării este dacă suma de .. lei reprezentând diferența impozit pe venit pe anul 2007 și accesorii aferente este legală stabilită de organele de inspecție fiscală în sarcina dlui S.V.O., în condițiile în care contribuabilul nu a preluat la venituri și sumele încasate drept chirie pentru lunile august și

septembrie si a considerat ca beneficiaza de drept de deducere a cheltuielilor cu impozitul achitat anticipat precum si cu cheltuielile aferente întregului ansamblu de clădiri și terenuri deținute în proprietate comună cu sora sa, d-na S.A.M.

În fapt, Domnul S.V.O. a devenit împreună cu doamna S.A.M. (sora), în baza restituirii în natură conform Legii 10/2001, proprietar al următoarelor imobile situate în Rm. Vâlcea, str.G.M. nr. 8 :

1. Fabrica de Tăbăcărie și Încălțăminte cu un teren în suprafață de 24.315 mp. și clădiri în suprafață de 9000 mp.;

2.Casă de locuit cu un teren în suprafață de 2000 mp. și cădiri în suprafață de 500 mp.

Ca urmare a restituirii în natură a imobilelor, S.V.O. preia în calitate de locator un contract de închiriere existent între fostul proprietar SCV. SA și SC DCB C.I. SA, respectiv contractul de închiriere din 16.12.2003, așa cum a fost modificat prin actul adițional din 15.12.2004.

Conform unui act adițional, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Rm. Vâlcea sub nr. .../ 12.10.2007 prin care se face mențiunea preluării de la SC V. SA a calității de locator, dl. S.V.O. urma să primească **începând cu data de 01.08.2007** o chirie lunară de ... euro pentru o suprafata de 4.140 mp. din Rm. Vâlcea, str. G.M. nr. ..., copr C.

Prin declarația înregistrată la AFP Rm. Vâlcea sub nr. .../ 12.10.2007, Domnul S.V.O. optează pentru impunere în sistem real.

Pentru anul 2007, Domnul S.V.O. a depus declarația specială privind veniturile realizate în anul 2007 înregistrata la AFP Rm. Vâlcea sub nr. .../ 14.05.2008, in următoarea structura : venit brut ... lei, cheltuieli deductibile .. lei, venit net .. lei cu un impozit aferent de .. lei.

Cu ocazia verfiicării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că datele inscrise in documentele de evidență contabila, atât la venituri cât și la cheltuieli din Registrul jurnal de incasari și plăți, nu corespund cu cele declarate prin declarația depusă de contribuabil privind veniturile realizate in anul 2007,astfel :

- venituri totale	.. lei
- cheltuieli totale	... lei
din care :	
- taxe înscriere oficiul de cadastru	... lei
- cheltuieli pază	... lei
- impozit pe clădiri + teren	... lei
- cheltuieli cazare	... lei
- ștampilă, obiecte de inventar lei
- energie electrică	.. lei
- impozit achitat anticipat	.. lei
- reparații lei
- alte chelt. (taxe notar, sponsorizare) lei

Întrucât operatorul economic nu a determinat care sunt cheltuielile deductibile și nedeductibile, pentru determinarea venitului net, au fost stabilite de inspecția fiscală cheltuielile care sunt aferente veniturilor realizate, în conformitate cu prevederile art. 48, alin. 4 - lit. a) , art. 48 alin. 5 - lit. i) , art. 48 alin. 7 - lit. a) din Lg. 571/2003 privind Codul fiscal.

Deasemenea, au fost avute în vedere prevederile OMFP 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 conf. cu prevederile Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, pct. 52.

Organele de inspecție fiscală au determinat astfel pentru anul 2007 **venitul net ca fiind în suma de ... lei (... lei - ... lei)**, astfel :

a) Venituri totale în sumă de lei , în plus cu suma de ... lei față de veniturile declarate la organul fiscal de contribuabil (... - ...). Diferența constatată se datorează faptului că operatorul economic nu a preluat și sumele încasate drept chirie **pentru lunile august și septembrie 2007**, conform extraselor de cont ale contribuabilului, fiind încălcate prevederile art. 48 alin. 2, lit. a) din Lg. 571/ 2003 privind Codul fiscal.

b) Cheltuieli totale în sumă de ... lei, din care s-a constatat nedeductibilitatea cheltuielilor în suma de .. lei (.. + ...) reprezentând :

- impozit achitat anticipat în sumă de ... lei, conform art. 48 alin. 7 lit. c) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal rep.;

- suma de .. lei (... lei x25% = .. lei) rezultată din aplicarea unei cote de 25% asupra cheltuielilor în sumă totală de ... lei suportate de celălalt coproprietar, respectiv d-na S.A.M., care a optat pentru activitatea de închiriere în sistem forfetar, constând în : cheltuieli taxe oficiu cadastru (... lei) și impozit pe clădiri și teren (.. lei), potrivit art. 62 al. 2 pct. 139 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală constată astfel că în mod eronat dl. S.V.O. a inclus în cheltuielile sale și cheltuielile care reveneau celuilalt proprietar, contrar prevederilor art. 48 alin. 7 lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, rep.

Față de cele constatate, situația veniturilor și cheltuielilor constatata este următoarea :

- Venit brut ron
- Cheltuieli totale deductibile	... ron ... ron - .. ron)
- Venit net lei

Având în vedere venitul net declarat de operatorul economic în sumă de.. lei, cu un impozit pe venit aferent în suma de .. lei, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .../11.06.2008, funcție de venitul net constatat în sumă de ..., căruia îi corespunde un impozit în sumă de .. lei, organele de inspecție fiscală au emis decizia de impunere privind impozitul pe venit net stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală cu un **impozit pe venit suplimentar în sumă de .. lei (.. - ..)**.

Pentru diferența de impozit în suma de .. lei s-au calculat majorări de întârziere în suma de .. lei calculate pe perioada 19.10.2008 - 27.10.2009 (. lei X 373 zile X 0,1 % = .. lei) conform art.120 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală.

Asadar, ca urmare a celor constatate, respectiv a stabilirii venitului net suplimentar în suma de .. lei, a fost diminuată pierderea declarata de contribuabil pe anul 2008 în suma de .. lei la suma de .. lei (.. - ..)

Prin contestația formulată petentul susține că, pentru anul 2007, toate veniturile au fost declarate conform prevederilor codului fiscal și invocă că în mod abuziv organul de control a considerat că 25% din totalul cheltuielilor efectuate de acesta nu sunt deductibile, nejustificând acest lucru.

Potentul susține că încadrarea în prevederile art. 48 alineat 7, litera a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal făcută de organul de control în speță, este deasemenea abuzivă, întrucât acesta nu aduce nici o dovadă legală că petentul a folosit în interes personal sau al familiei sale "sume, persoane sau bunuri".

Potentul arată că S.A.M., în calitate de coproprietar, prin declarația notarială autentificată sub nr. ../ 26.05.2008, a cedat în favoarea lui S.V.O. veniturile obținute din cedarea folosinței bunurilor din contractul nr../ 12.10.2007, iar în aceste condiții, este nejustificată și nereală impunerea acestuia pentru anul 2007 în plus cu un impozit în sumă de ... ron plus accesorii în sumă de ... ron.

În drept, referitor la regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă, art. 48 alineat 1 și 2 litera a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, rep. stipulează următoarele :

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, (...).

(2) Venitul brut cuprinde:

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

Potrivit prevederilor legale invocate, 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.

Deasemenea, se reține că venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității.

Aplicabile speței în cauză, alineatul 5, litera i), alineatul 7 literele a), c) și f), ale art. 48 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, rep. referitoare la limitarea deductibilității și, deasemenea, neacordarea deductibilității unor cheltuieli, stipulează următoarele :

"(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;"

Art. 48, alineat 7, literele a),c), f) care precizează :

"(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; [...]

f) amenzile, confiscările, dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile datorate autorităților române și străine, potrivit prevederilor legale, altele decât cele plătite conform clauzelor din contractele comerciale;[...]"

Totodată, punctul 52 din Ordinul Nr. 1040 din 8 iulie 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](#), precizează :

"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.

Venitul net sau pierderea fiscală va fi influențată cu plățile și/sau încasările efectuate în avans, care se referă la alte exerciții fiscale, în cazul drepturilor de proprietate intelectuală, cu impozitul de 15% din venitul brut încasat, iar în cazul valorificării bunurilor în regim de consignație, veniturilor obținute ca urmare a unor activități desfășurate în baza unui contract de agent, comision sau mandat comercial, precum și în cazul activităților de expertiză contabilă, tehnică judiciară și extrajudiciară, cu impozitul de 10% din venitul brut încasat, reprezentând plăți anticipate în contul impozitului anual."

Potrivit situației de drept prezentate se reține că, cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente.

Totodată, se reține că nu sunt cheltuieli deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, impozitul datorat potrivit legii, precum și dobânzile și penalitățile datorate autorităților române.

Ca regula generală, venitul net (pierderea fiscală) **se stabilește funcție de totalul sumelor încasate din care se scad** cheltuielile cu amortizarea fiscală a bunurilor și drepturilor și totalul sumelor plătite și se adună sumele plătite pentru cumpărarea bunurilor amortizabile și **totalul cheltuielilor nedeductibile**.

Având în vedere dispozițiile legale invocate și situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, actele și documentele existente la dosarul cauzei, organele de soluționare a contestației rețin următoarele :

Pentru anul 2007, organele de control au constatat neînregistrarea în totalitate a veniturilor realizate din activitatea de închiriere imobile și, desemenea, înregistrarea unor cheltuieli nedeductibile (impozit pe venit anticipat), precum și cheltuieli ce aparțin celui alt coproprietar (cheltuieli cu impozite și taxe locale, energie și taxe cadastru) aferente întregului ansamblu de clădiri și terenuri deținute în proprietate comună cu d-na S.A.M.

Astfel, la stabilirea veniturilor totale aferente anului 2007, prin raportul de inspecție fiscală nr. .. din 30.10.2009 organele de inspecție fiscală au determinat, dând prevalență art. 48 alineat 2 litera a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, rep., citat mai sus, o diferență în plus la veniturile realizate în sumă de .. lei neînregistrate și

nedeclarate de petent ca și sume încasate drept chirie pentru lunile august și septembrie 2007, conform extraselor de cont emise de ING Bank, anexate la dosarul cauzei.

Referitor la acest aspect, se reține că, urmare restituirii în natură a imobilelor dl. S.V.O. a preluat în calitate de locator contractul de închiriere din 16.12.2003 existent între fostul proprietar SC V SA Rm. Vâlcea și SC DCB C.I. SA Rm. Valcea, astfel cum a fost modificat printr-un act adițional din 15.12.2004.

Deasemenea, din documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului a rezultat că Actul adițional la contractul de închiriere din 15.12.2004, încheiat între S.V.O. și S.A.M. în calitate de locatori și SC DCB C.I. SA str. G.M. nr. ... Rm. Vâlcea în calitate de locator, existent la dosarul cauzei, a fost înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Rm. Valcea **la data de 23.08.2007 sub nr. ..** și nu la data de 12.10.2007 sub nr.....

Mai mult decât atât, la articolul 1 din actul sus-menționat, anexat în copie la dosarul cauzei, se precizează: "**Începând cu data de 01.august 2007**, S.V.O. și S.A.M. prin procurator M.I., în calitate de proprietari, se subrogă în drepturile SC V SA-societate în faliment- și preiau în totalitate și obligațiile acesteia rezultate din contractul de închiriere din 16.12.2003, astfel cum a fost modificat prin Actul adițional din 15.12.2004, fără a pretinde renegocierea nici unei clauze contractuale până la data ajungerii la termen a contractului".

În aceste condiții, organele de soluționare a contestației rețin că în mod corect organele de inspecție fiscală au majorat veniturile anului 2007 cu suma de .. lei, stabilind venituri totale realizate de petent în sumă de.. lei (... +.. lei) față de .. lei, venituri declarate de contribuabil prin Declarația specială privind veniturile realizate în anul 2007 nr. .../ 14.05.2008.

Referitor la *masura de neacordare a deductibilității cheltuielilor înregistrate de petent în suma de lei (... + ... lei)*, se rețin următoarele:

Potrivit dispozițiilor art. 48 alin. 7 lit. c) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal rep. susmenționat: "*Nu sunt cheltuieli deductibile: impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu, (...)*" și în aceste condiții impozitul pe venit achitat anticipat de petent pentru anul 2007 în suma de ... lei nu poate beneficia de drept de deducere, așa cum corect au stabilit organele de inspecție fiscală.

Totodată, în ceea ce privește suma de ... lei (... lei x25% = .. lei) se reține că aceasta rezultă din aplicarea cotei de 25% asupra cheltuielilor totale înregistrate, în sumă totală de .. lei (... lei cheltuieli taxe oficiu cadastru+ .. lei impozit pe clădiri și teren) aferente întregului imobil detinut în coproprietate cu dna S.A.M.

Cum dna S.A.M. a optat pentru activitatea de închiriere în sistem forfetar, se reține că potrivit acestui sistem de impunere, aceasta beneficiază de drept de deducere a unei cote de cheltuieli de 25 %.

În aceste condiții, se reține că petentul numai poate beneficia încă o dată de dreptul de deducere al cheltuielilor în suma de ... lei, drept de care a beneficiat sora sa S.A.M. în calitate de coproprietar al ansamblului de bunuri, așa cum corect au stabilit organele de inspecție fiscală.

În drept, art. 62 al. 2 pct. 139 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, articol care stipulează că **reprezintă cota forfetară: "pct.139. Cheltuiala deductibilă aferentă venitului, stabilită în cota forfetară de 25% aplicată la venitul brut, reprezintă uzura bunurilor închiriate și cheltuielile ocazionate de întreținerea și repararea acestora, impozitele și taxele**

pe proprietate datorate potrivit legii, comisionul reținut de intermediari, primele de asigurare plătite pentru bunul cedat spre folosință, respectiv eventuale nerealizări ale veniturilor din arendare scontate, generate de condiții naturale nefavorabile, cum ar fi: grindina, seceta, inundații, incendii și altele asemenea."

Totodată, art. 48 alin. 7 lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, precizează : "Nu sunt cheltuieli deductibile : a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale".

În atare situație, se reține că în mod legal inspecția fiscală au considerat ca nedeductibile cheltuielile care reveneau celui alt proprietar, în situația în care o parte din imobilele situate la adresa Rm. Vâlcea, str. G.M. nr. ..., care se regăsesc în totalul de 26.315 mp. teren și 9.500 mp. clădiri ce au fost restituite fraților S., sunt închiriate de dna S.A.M., care a optat pentru determinarea venitului din cedarea folosinței bunurilor în sistem cu cote forfetare.

Față de cele prezentate, se reține că în mod corect au fost diminuate cheltuielile totale constatate în sumă de ... lei cu suma de ... lei, rezultând astfel **cheltuieli totale deductibile în sumă de .. lei.** (.. lei - .. lei).

Asa fiind, pentru anul 2007, funcție de venitul net constatat în sumă de ... lei se reține că în mod legal a fost stabilit în sarcina petentului un impozit pe venit suplimentar în sumă de ...

În concluzie, față de considerentele de mai sus și potrivit reglementărilor legale invocate se concluzionează următoarele :

- Domnul S.V.O. a devenit împreună cu doamna S.A.M. (sora), în baza restituirii în natură conform Legii 10/2001, proprietar al imobilelor situate în Rm. Vâlcea, str. G.M. nr. .. , reprezentând : Fabrica de Tăbăcărie și Încălțăminte cu un teren în suprafață de 24.315 mp. și clădiri în suprafață de 9000 mp. și casă de locuit cu un teren în suprafață de 2000 mp. și clădiri în suprafață de 500 mp.

- ca urmare a restituirii în natură a imobilelor, S.V.O. împreună cu S.A.M. preiau în calitate de locatori un contract de închiriere existent între fostul proprietar SC V. SA și SC DCB C.I. SA, respectiv contractul de închiriere din 16.12.2003, așa cum a fost modificat prin actul adițional din 15.12.2004, înregistrat la AFP Rm. Valcea sub nr. .../ 23.08.2007;

- prin declarația înregistrată la AFP Rm. Vâlcea sub nr. .../ 12.10.2007, Domnul S.V.O. optează pentru impunere în sistem real, iar S.A.M. pentru determinarea venitului din cedarea folosinței bunurilor în sistem de cote forfetare;

- în urma verificării fiscale s-a constatat neînregistrarea pe de o parte a veniturilor realizate din activitatea de închiriere imobile, iar pe de altă parte înregistrarea unor cheltuieli aferente întregului ansamblu de bunuri imobile, deținute de cei doi frați în proprietate comună;

- prin urmare, funcție de opțiunea de impunere a petentului, au fost stabilite veniturile realizate și au fost determinate cheltuielile aferente, din care s-au scăzut cheltuielile nedeductibile și cele suportate de coproprietarul ansamblului de bunuri imobile.

Având în vedere cele precizate mai sus rezultă că organul fiscal din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea prin Decizia de impunere nr. .. din 30.10.2009, în mod legal a stabilit obligația fiscală în sumă de .. lei reprezentând **impozit pe venit suplimentar**, motiv pentru care contestatia formulata apare ca neîntemeiată .

Referitor la susținerea petentului potrivit căreia este nejustificată și nereală impunerea acestuia pentru anul 2007 în plus cu un impozit în sumă de .. ron plus accesorii în sumă de .. ron în condițiile în care S.A.M., în calitate de coproprietar, prin declarația notarială autenticată sub nr. ../ 26.05.2008, a cedat în favoarea lui S.V.O. veniturile obținute din cedarea folosinței bunurilor din contractul nr...../ 12.10.2007, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele :

Potrivit actului de transmitere a dreptului de proprietate rezultă că în speță este vorba de o suprafață de 26.315 mp. teren cu clădiri incluse în suprafața de 9.000 mp. și, respectiv 500 mp. situate în str. G.M. nr. ... Rm. Vâlcea

Asa fiind, titularii contractului de închiriere încheiat cu SC DCB C SA Rm. Valcea, la data de 12.10.2007, înregistrat la AFP Rm. Vâlcea sub nr. .., sunt atit S.V.O. cit și S.A.M., veniturile obținute în baza acestuia aparținând ambilor contribuabili.

La data de 26.05.2008, la Biroul Notar Public Gutău Mariana, contribuabilul da o declarație autenticată sub nr. în care declară privitor la proprietatea sa și a surorii sale S.A.M., "că sunt de acord ca veniturile din contractele de închiriere în sistem forfetar să fie încasate de sora sa , iar cele din contractele de închiriere în sistem real să fie încasate de mine".

În situația dată, se reține că, abia după data declarației dată la Biroul Notarului Public G.M. , și anume **26.05.2008**, pot fi delimitate veniturile încasate de cei doi proprietari, respectiv veniturile încasate din contractele de închiriere în sistem forfetar aparțin Doamnei S.A.M., iar cele din contractele de închiriere în sistem real aparțin Domnului S.V.O.

În aceste condiții, organele de soluționare rețin că dl. S.V.O. a inclus în cheltuielile sale și o parte din cheltuielile care reveneau coproprietarului, respectiv dna. S.A.M., care a beneficiat la deducere aplicând cota forfetară de 25% la cheltuielile ocazionate de întreținerea bunurilor imobile închiriate, impozitele și taxele pe proprietate datorate potrivit legii.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile ce aparțin celui alt coproprietar, reprezentând cheltuieli cu impozite și taxe locale, energie cheltuieli cu paza, taxe cadastru și alte cheltuieli în cota de 25% ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net impozabil, susținerile petentului aparând astfel ca neintemeiate .

In concluzie, având în vedere considerentele reținute anterior, se reține că legal stabilită în sarcina petentului diferența de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în suma de ... lei, asupra căreia organele de soluționare urmează să se pronunțe în consecință.

Referitor la accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2007 în sumă de ... lei, *cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus, debitul care le-a generat este legal stabilit de către organele de inspecție fiscală .*

În fapt, potrivit deciziei de impunere nr. ... din 30.10.2009, organele de control au calculat în sarcina petentului accesorii în sumă de... lei, aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, majorări calculate de la data de 19.10.2008 până la data de 27.10.2009 (... lei x 373 zile x 0,1 % = ... lei), în conformitate cu prevederile art. art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere faptul că majorările de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "accessorium sequitur

principale “ și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior, s-a reținut ca debitul stabilit suplimentar în sumă de ... lei este legal stabilit în sarcina petentului, pe cale de consecință și accesoriile în sumă de lei sunt legal datorate, urmând ca organele de soluționare să se pronunțe în consecință și asupra acestora.

2.Referitor la măsura de diminuare a pierderii declarate de contribuabil pe anul 2008, ca urmare a neacordării deductibilității cheltuielilor în suma de ... LEI.

Cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare constituite la nivelul DGFP Vâlcea au competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care măsura dispusă de diminuarea pierderii fiscale prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli, nu a determinat stabilirea, pe cale de consecință, a vreunei diferențe de impozit pe venit suplimentar.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 30.10.2009 organele de control din cadrul Activității de inspecție fiscală Vâlcea, au stabilit pentru perioada 2008 cheltuieli nedeductibile în sumă de .. lei, cheltuieli cu care acestea au diminuat pierderea declarată de contribuabil la organul fiscal teritorial pentru această perioadă prin Declarația specială privind veniturile realizate în anul 2008, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Rm. Vâlcea sub nr. .. din 07.05.2009.

Astfel față de pierderea fiscală declarată de operatorul economic în suma de .. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere în suma de ... lei.

În drept, art. 209 alin.1 lit a și alin.2 din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, modificat de OG 47/2007 privind reglementarea unor măsuri financiar-fiscale prevede :

"(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor de regularizare a situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală se soluționează după cum urmează :

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, precum și accesorii ale acestora al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal ;[...] “

Așa cum reiese din dispozițiile art. 209 alin (1) lit a din OG 92/2003, legiuitorul a stabilit ca organele de soluționare constituite la nivelul direcției finanțelor publice teritoriale au competența materială de a soluționa numai acele contestații care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, precum și accesorii ale acestora al căror quantum este sub 1.000.000 lei.

Asadar, cum prin diminuarea pierderii fiscale nu au rezultat diferențe suplimentare în contul impozitului pe venit pe anul 2008, materializate în decizia de impunere nr. .../ 30.10.2009, ce reprezintă titlu de creanță susceptibil de a fi contestat, organele de soluționare constituite la nivelul direcției finanțelor publice teritoriale nu au competența materială de a soluționa acest capăt de cerere din contestația formulată.

Asadar, în speta sunt aplicabile dispozițiile alin (2) al art. 209 din același act normativ care stipulează ca “ **Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente ”**

coroborate cu dispozițiile pct. 5.4, lit.d din Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care precizează ca , spre exemplu:

" Diminuarea pierderii fiscale prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli, fără a rezulta, pe cale de consecință, impozit pe profit, reprezintă măsură și intră în competența de soluționare a organului emitent al actului administrativ atacat, indiferent de quantumul sumei contestate . "

Așa fiind, întrucât obiectul contestației la acest capăt de cerere îl reprezintă diminuarea pierderii fiscale declarate de petent cu cheltuieli nedeductibile stabilite prin raportul de inspecție fiscală întocmit de Activitatea de inspecție fiscală Vâlcea, ce nu reprezintă titlu de creanță, organele fiscale emitente ale acestora, au competența materială conferită prin lege, de a se investi cu soluționarea contestației privitor la acest capăt de cerere.

Având în vedere prevederile legale menționate și ținând cont de faptul că în sarcina petentului au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei, ceea ce a dus la diminuarea pierderii fiscale declarate de societate pe anul 2008, contestația privind acest capăt de cerere se va înainta Activității de inspecție fiscală Vâlcea, spre a se pronunța asupra acestuia.

În drept, pct.9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate de Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005 prevede:

" În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia."

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit. a), și art. 216 alin. (1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat la data de 31.07.2007 se :

D E C I D E :

Art.1 Respingerea contestației formulată de **S.V.O.** din Rm. Vâlcea împotriva Deciziei de impunere nr. .../ 30.10.2009 și a Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 27.10.2009 pentru suma totală de ... lei reprezentând : .. lei diferență de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar pentru anul 2007 și .. lei majorări de întârziere aferente .

Art.2 Declinarea competenței de soluționare în ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii înregistrate în anul 2008, ca urmare a neacordării deductibilității cheltuielilor în suma de .. lei, fără a fi stabilită pe cale de consecință diferența suplimentară de impozit pe venit în sarcina dlui. **S.V.O.**, în favoarea Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .