



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului V



Str. Ștefan cel Mare, nr. 56 V, jud. V
Tel : + 0235 316141, 0235 314143 Fax : + 0235 317067
e-mail : admin.vsvsjudx01.vs@mfinante.ro

DECIZIA nr. 60/02.08.2011
privind soluționarea contestației depusă de
P.F. "G.V."
înregistrată la D.G.F.P. V sub nr. ---/15.06.2011

Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V a fost sesizat de către Activitatea de Inspecție Fiscală asupra contestației formulate de P.F. "G.V." CIF ---/01.01.2007 (cnp: ---) cu sediul social în municipiul B, b-dul --- nr. nr. --, județul V, înregistrată la D.G.F.P. V sub nr.---/15.06.2011.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ---/31.05.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. ---/31.05.2011, comunicate pe bază de semnătură, în data de 10.06.2011, cu adresa nr. ---/31.05.2011, domnului "G.V."

Obiectul contestației, înregistrată la D.G.F.P. V sub nr. ---/15.06.2011 și la A.I.F. V sub nr. 2711/16.06.2011 îl constituie **obligatiile fiscale în suma de "*****" lei** reprezentând:

- **impozit pe venit aferent anilor 2007-2010 în sumă totală de 000 lei;**
- **majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de 000 lei;**

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. V prin Compartimentul Soluționare Contestații este competentă să soluționeze contestația depusă de P.F. "G.V."

I. Din analiza contestației și a documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că domnul "G.V." solicită anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ---/31.05.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. ---/31.05.2011, invocând următoarele:

A. Cu privire la cheltuielile cu materiale de construcții considerate nedeductibile la control domnul "G.V." susține următoarele:

-materialele de construcții și instalații în sumă de ---- lei au fost utilizate pentru lucrările de construcții și instalații reprezentând „Reabilitare și modernizare clădire sediu Cabinet expert tehnic "G.V." din B, b-dul --- nr. --, județul V, cu statutul juridic de contract de comodat, pentru desfășurarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară.

- au fost executate lucrări de aducere a imobilului la starea corespunzătoare anului construirii cum sunt: consolidare– rezidire pereți, consolidare fundații, cămășuire pe ambele părți ale pereților în plasă sudată, consolidare planșeu din lemn, dublarea grinzilor laterale, refacere șarpantă, refacere finisaje la interior, refacere pardoseli, refacere trotuare, alei, terasă betonată, izolare termică și refacere marchiză cu

îmbunătățiri, placări, lambriuri, refacere instalații sanitare, de încălzire și electrice, s-au înlocuit uși, ferestre și tâmplărie de lemn cu tâmplărie PVC și geam termopan etc.

- în conformitate cu prevederile art. 1431 Cod civil și pct. 10 din Contractul tip de închiriere pentru suprafețele locative cu destinație de locuințe, obligația chiriașului este aceea de a preda la terminarea locațiunii, spațiul primit în stare de folosință, ținând seama de starea de la începutul locațiunii, ori aceasta presupune efectuarea pe perioada contractului a unor lucrări de întreținere și reparații.

Organul de inspecție fiscală în mod eronat a încadrat lucrările de reabilitare-reparații (lucrări de întreținere, reparații curente și reparații capitale) ca fiind de natura îmbunătățirilor- mijloace fixe amortizabile - asimilate investițiilor efectuate la mijloace fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare prin majorarea mijlocului fix.

În conformitate cu prevederile Codului fiscal, în cazul în care sediul unui contribuabil se află în locuința proprietate a unei persoane fizice, cheltuielile de întreținere, funcționare, reparații sunt deductibile proporțional cu suprafața pusă la dispoziția activității desfășurate, conform contractului încheiat între părți iar în cazul de față contractul de comodat este încheiat pentru suprafața totală a locuinței, deci cheltuielile totale efectuate sunt deductibile fiscal.

Conform Registrului Jurnal Încasări și Plăți cheltuielile cu materiale de construcții înglobate în lucrările de construcții și instalații „reabilitare și modernizare clădire sediu Cabinet de Expertize Tehnice "G.V." din B, b-dul --- nr. --, jud. V sunt în sumă de ---- lei (---- lei + ---- lei + ----+----- lei), astfel.

- în anul 2007:

---- lei în și nu -- lei cum eronat prezintă echipa de inspecție fiscală.

- organul de control a preluat eronat factura fiscală 10/30.10.2007 emisă de S.C. -----SRL B în sumă de ---- lei, ca fiind de ----- lei.

-pentru suma de ---- lei (---- lei+---- lei+----lei+---- lei + -- lei), există documente-(facturi fiscale, facturi fiscale + bonuri fiscale) și au fost înglobate în lucrarea de reabilitare și modernizare:

- materialele de construcții în sumă de ---- lei considerate nedeductibile la control deoarece fac obiectul unor bonuri fiscale (lei+ lei+-- lei+--- lei+-- lei+-- lei+--- lei+-- lei+-- lei+-- lei+-- lei+-- lei+-- lei+-- lei+-- lei+-- lei) și în sumă de ---lei (--,5 lei+--0 lei+-- lei+--- lei+-- lei+-- lei+-- lei+-- lei+-- lei) nu au fost incluse în registrul jurnal de încasări și plăți. Ele sunt cuprinse în facturile fiscale iar bonurile au fost atașate la facturile fiscale eliberate de furnizori, ceea ce înseamnă că organul de inspecție fiscală le-a luat în calcul de 2 ori.

În concluzie materialele de construcții în sumă de --- lei cu acte de proveniență înscrise în jurnalul de încasări și plăți în anul 2007 au fost utilizate pentru lucrări de reabilitare și modernizări iar în actul de control fiscal sunt înscrise: -- lei+--- lei+--- lei+-- 2 lei, adică ---5 lei cu o diferență în sumă de ---4 lei.

- pentru anul 2008

- materialele de construcții înregistrate în Jurnalul de Încasări și Plăți înglobate în lucrarea „Reabilitare și modernizare sunt în sumă de --- lei.

- în mod eronat organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul factura --/21.03.2008 cu materiale de construcții în sumă de --- lei;

- materialele de construcții în sumă de -- pentru care au găsit atașate la facturi și bonurile fiscale (--lei+--lei+-- lei+-- lei+-- lei+--- lei+--lei+-- lei) au fost înregistrate numai pe baza facturilor în registrul de încasări și plăți și în mod eronat au fost luate în calcul de 2 ori, odată de pe facturi și a doua oară de pe bonurile fiscale.

- pentru anul 2009

- materialele de construcții înregistrate în Jurnalul de încasări și plăți înglobate în lucrarea „Reabilitare și modernizare sunt în sumă de ----lei.

- în mod abuziv organele de inspecție fiscală nu au luat în seamă documentele fiscale în sumă de -- lei cu plata energiei electrice gazelor, telefonului ca fiind cheltuieli de funcționare care nu se amortizează fiscal (1-- lei+5-- lei+5-- lei+2-- lei+-- lei).

- anul 2010

- **materialele de construcții înregistrate în Jurnalul de încasări și plăți înglobate în lucrarea „Reabilitare și modernizare sunt în sumă de----lei.**

- în mod abuziv organele de inspecție fiscală nu au luat în seamă documentele fiscale în sumă de --- lei cu plata energiei electrice gazelor, telefonului ca fiind cheltuieli de funcționare care nu se amortizează fiscal.

Față de cele de mai sus domnul "G.V." susține că din totalul cheltuielilor cu materiale de construcții în sumă de ---- lei suma de --- lei reprezintă contravaloarea materialelor de construcții utilizate pentru întreținere, reparații curente, reparații capitale iar suma de ---- lei reprezintă lucrări de modernizare de natura investițiilor și pentru a demonstra aceste afirmații, depune la dosarul cauzei „DEVIZ PE CATEGORII DE LUCRĂRI REABILITARE CLADIRE SEDIU CABINET EXPERTIZE TEHNICE EXPERT TEHNIC "G.V." din B, b-dul --- nr. --, jud. V(reparații de întreținere reparații curente și capitale)” pentru suma de ---3, întocmit de domnia sa.

B. Conform Registrului Jurnal de încasări și plăți cu cheltuielile decont Tribunal V:

- an 2007

- conform registrului de încasări și plăți cheltuielile decont tribunal V sunt în sumă de ---- lei, față de suma stabilită prin actul de control de yyy lei, cheltuieli nedeductibile+ lei considerate deductibile, rezultă o diferență în plus constatată eronat și abuziv în sumă de -- lei.

- an 2008

- conform registrului de încasări și plăți cheltuielile decont Tribunal V sunt în sumă de ---- lei, față de suma stabilită prin actul de control de ---- lei, cheltuieli nedeductibile+ ---- lei considerate deductibile, rezultă o diferență în plus constatată eronat și abuziv în sumă de ----lei.

- an 2009

- conform registrului de încasări și plăți cheltuielile decont Tribunal V sunt în sumă de--- lei, față de suma stabilită prin actul de control de --- lei, cheltuieli nedeductibile+ --- lei considerate deductibile, rezultă o diferență în plus constatată eronat și abuziv în sumă de ----lei.

- an 2010

- conform registrului de încasări și plăți cheltuielile decont Tribunal V sunt în sumă de --- lei, față de --- lei, suma stabilită prin actul de control ca cheltuieli nedeductibile + --- lei considerate deductibile, rezultând o diferență în plus în sumă de ---lei.

În concluzie domnul "G.V." susține că totalul diferențelor în plus constatate eronat și abuziv de către organele de control cu cheltuielile decont Tribunal V sunt în sumă de ---- lei.

Organul de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu decontul Tribunal V fără a ține seama că orice venit se realizează cu o anumită cheltuială iar lucrările de expertiză tehnică judiciară au fost efectuate integral, valorificate, recepționate de organul judiciar în structura onorariu și cheltuieli cu efectuarea expertizelor (transport, ordin de deplasare, cazare, diurnă, copii xerox, corespondență,dactilografieri, buletin CET-R, ANEVAR, CECCAR, etc) precum si de prevederile O.G. nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, Legea nr. 208/2010 pentru modificarea și completarea OG nr. 2/2000.

C. În mod eronat la nivelul anului 2007 organele de inspecție fiscală consideră suma de 450 lei ca reprezentând impozit pe venit anticipat achitat de contribuabil cu chitanța fiscală, în realitate această sumă înscrisă în registrul încasări și plăți reprezintă amortizarea mijlocului fix- mobilier.

Față de cele de mai sus rezultă o estimare eronată a cheltuielilor care nu corespunde cu cea din Jurnalul de încasări și plăți și cu declarațiile fiscale anuale întocmite de PF "G.V." în sumă de --- lei, din care:

- în anul 2007- suma 5---lei (-- lei stabilită la control ---- lei, declarată contribuabil;

- în anul 2008- suma de 3--- lei - (1--- stabilită la control - 10-- lei, declarată contribuabil);

- în anul 2009- suma 4--- lei (12---lei stabilită la control - 8--- lei, declarată contribuabil;

- în anul 2010- suma 5.--- lei (9.--- lei stabilită la control – 8---lei, declarată contribuabil;

În susținerea contestației domnul "G.V." a depus la Compartimentul Soluționare Contestații cu adresa nr.--/04.06.2011, înregistrată la DGFP V sub nr. ---/04.07.2011, o dată cu răspunsul la adresa nr. ---/27.06.2011 prin care i se solicita să precizeze dacă prin contestația formulată înțelege să se îndrepte și împotriva deciziei de impunere nr. ---/31.05.2011 (inițial contestația se referea numai la raportul de inspecție fiscală nr. ---/31.05.2011), dosarele privind cheltuielile aferente perioadei 01.01.2007-31.12.2010 și Registrul Jurnal Încasări-plăți, în original.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ---/31.05.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina PF "G.V.", pentru perioada 01.01-2007-31.12.2010, obligațiile suplimentare de plată în sumă de "*****" lei cu titlul de impozit pe venit în sumă de 000 lei și majorări și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, ca urmare a majorării bazei de impunere cu cheltuielile considerate nedeductibile la calculul impozitului pe venit, astfel:

Din suma totală de -lei cheltui--eli deductibile declarate de contribuabil organul de inspecție fiscală a admis la deducere suma de 1--- lei și nu admis la deducere cheltuielile în sumă de - lei astfel:

An	Cheltuieli deductibile declarate de P.F. "G.V."	Total cheltuieli stabilite la control, din care		
			Deductibile	Nedeductibile
2007	**	**	**	**
2008	**	*	**	**3
2009	**	**	**	**
2010	**	**	**	**
Total	**	***	**	*

Diferența de venit net impozabil, stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală în sumă de ** lei se datorează faptului că:

- la control, au fost considerate nedeductibile cheltuielile înregistrate și declarate ca deductibile de către contribuabil numai pe baza deconturilor depuse la Tribunalul V în vederea stabilirii și plății onorariului pentru expertizele judiciare și extrajudiciare efectuate de către Expert tehnic "G.V." fără a deține documente prin care să probeze realitatea acestor cheltuieli;

- nu au fost admise la deducere cheltuielile efectuate de contribuabil cu reabilitarea și modernizarea clădirii în care își desfășoară activitatea în baza unui contract de comodat. Organul de inspecție fiscală a considerat aceste cheltuieli ca fiind de natura investițiilor la mijloace fixe care se recuperează pe seama amortizării fiscale;

- s-au constatat, cheltuieli înregistrate ca deductibile pe baza documentelor de plată, contribuabilul neprezentând facturile pentru achiziționarea acestor bunuri și servicii.

În detaliu, cheltuielile nedeductibile stabilite la control sunt prezentate în actele administrative fiscale contestate astfel:

- *pentru anul 2007 s-a majorat baza impozabilă cu suma de -- lei, astfel:*
 - suma de---lei reprezintă contravaloarea materialelor achiziționate pe bază de documente care nu conțin elementele prevăzute de OMF nr. 1040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă, pct. 14,15 și 16, anexa 3.

- suma de -- lei reprezintă contravaloarea materialelor achiziționate pe bază de documente care nu respectă prevederile OMF nr. 293/2006 , alin. 2 lit. a și b;

- suma de - le-i reprezintă impozit pe venit anticipat achitat de contribuabil cu chitanța fiscală-

- -- lei reprezintă contravaloare cheltuieli decont tribunal pentru care contribuabilul nu a prezentat documente justificative;

- suma de -- lei reprezintă contravaloarea amortizare calculată de organul de inspecție fiscală prin metoda liniară aferentă lucrărilor de modernizare efectuate în anul 2007 în sumă de -- lei;

În baza celor constatate, organul de inspecție fiscală a stabilit aferent anului 2007, obligația suplimentară de plată în sumă de --- lei și pentru neachitarea la scadență a sumei de --- lei a calculat și majorările și penalitățile de întârziere aferente în sumă de 6.808 lei, până la data de 20.05.2011, în baza prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 119,120 și 120¹.

- *pentru anul 2008, s-a majorat baza impozabilă cu suma de 7-- lei, astfel:*

- suma de -- lei reprezintă contravaloarea materialelor achiziționate pe bază de documente care nu conțin elementele prevăzute de OMF nr. 1040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă, pct. 14,15 și 16, anexa 3;

- suma de -- lei reprezintă contravaloarea materialelor achiziționate pe bază de documente care nu respectă prevederile OMF nr. 293/2006 , alin. 2 lit. a și b;

- suma de - lei repre--zintă contravaloarea materialelor achiziționate și utilizate pentru lucrări de construcții efectuate la clădirea în care contribuabilul își desfășoară activitatea și pentru care are încheiat un contract de comodat, considerate de organul de control investiții la mijloace fixe amortizabile;

- suma de - lei repre-zintă cheltuieli cu amortizarea lucrărilor de investiții din care suma de --- lei afer-entă lucrărilor efectuate în anul 2007 și suma de --- din 2008;

În baza celor constatate, organul de inspecție fiscală a stabilit aferent anului 2008, obligația suplimentară de plată în sumă de -- lei și pentru neachitarea la scadență a sumei de -- lei a calculat și majorările și penalitățile de întârziere aferente în sumă de - lei, p-ână la data de 20.05.2011, în baza prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 119,120 și 120¹.

- *pentru anul 2009, s-a majorat baza impozabilă cu suma de -lei, ast-fel:*

- suma de -- lei reprezintă contravaloarea materialelor achiziționate pe bază de documente care nu conțin elementele prevăzute de OMF nr. 1040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simlă, pct. 14,15 și 16, anexa 3;

- suma de--- lei reprezintă contravaloarea materialelor achiziționate pe bază de documente care nu respectă prevederile OMF nr. 293/2006 , alin. 2 lit. a și b;

- suma de -- lei reprezintă contravaloarea obiectelor de inventar utilizate în interes personal, contrar prevederilor art. 48 alin. 7 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- suma de -- lei reprezintă contravaloarea materialelor achiziționate și utilizate pentru lucrări de construcții efectuate la clădirea în care contribuabilul își desfășoară activitatea pe baza unui contract de comodat, considerate nedeductibile de organul de control, constituindu-se în investiții la mijloace fixe amortizabile;

- suma de --lei reprezintă contravaloare cheltuieli decont tribunal pentru care contribuabilul nu a prezentat documente justificative;

- suma de -- lei reprezintă cheltuieli deductibile cu amortizarea lucrărilor de investiții din care suma de-- lei aferentă lucrărilor efectuate în anul 2007, suma de ---pentru cele din 2008, suma de 1--3 lei pentru cele din anul 2009;

În baza celor constatate, organul de inspecție fiscală a stabilit aferent anului 2009, obligația suplimentară de plată în sumă de-- lei și pentru neachitarea la scadență a sumei de --- lei a calculat și majorările și penalitățile de întârziere aferente în sumă de 1.179 lei, până la data de 20.05.2011, în baza prevederilor O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 119,120 și 120¹.

• *pentru anul 2010, s-a majorat baza impozabilă cu suma de ---, din care:*

- suma de--- lei reprezintă contravaloarea materialelor achiziționate pe bază de documente care nu conțin elementele prevăzute de OMF nr. 1040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă, pct. 14,15 și 16, anexa 3;

- suma de -- lei reprezintă contravaloarea obiectelor de inventar utilizate în interes personal, contrar prevederilor art. 48 alin. 7 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- suma de -- lei reprezintă comtravaloarea materialelor de construcții pentru care contribuabilul nu a întocmit fișa mijlocului fix și nu a calculat amortizarea conform art. 24 alin. 3 lit a) din Codul fiscal.

- suma de-- lei reprezintă cheltuieli cu amortizarea lucrărilor de investiții din care suma de -- lei aferentă lucrărilor efectuate în anul 2007, suma de -- din 2008, suma de i, din anul 2009 și suma de----- lei.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației organul de inspecție fiscală precizează faptul că în anexele privind detalierea cheltuielilor deductibile și nedeductibile pe elemente de cheltuieli nu a detaliat corect cheltuielile nedeductibile, în sensul că în mod eronat valoarea neamortizată a cheltuielilor cu materiale de construcții considerate nedeductibile au fost cuprinse în același rând cu cheltuielile decont tribunal cu singura explicație „cheltuieli decont Tribunal V” și din eroare aceeași formulare a fost preluată și în raportul de inspecție fiscală cât și în decizia de impunere.

Astfel prin referat se precizează că în fapt cele două categorii de cheltuieli au fost stabilite astfel:

An	Mat. c-ții, bunuri/serv. amortizabile	Amortizare calculată control	Cheltuieli neded. mat. c-ții și alte bunuri	Cheltuieli cu decont Trib. V	Chelt.nedeductibile (mat. constr. +deconturi)
2007					
2008					
2009					
2010					
Total					

Deasemenea prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației se recunoaște eroarea de preluare a sumei de --- lei în loc de -- lei din factura nr. --/30.10.2007 și că această eroare a influențat valoarea cheltuielilor cu amortizarea investițiilor la mijloace fixe care a fost calculată la suma de ---- lei/ an și nu la valoarea corectă de ---- lei /an iar pe total perioadă verificată diferența de venit net impozabil a fost diminuată cu ---lei x4 ani=----- lei.

III. Având în vedere, documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile contestatorului, constatările organului de inspecție fiscală, coroborat cu prevederile actelor normative în vigoare, se reține:

P.F. "G.V." CUI ---, în perioada verificată a desfășurat activitatea de expertize tehnice judiciare și extrajudiciare în sediul din B, b-dul --- nr. --, jud. V, sediu obținut în baza unui contract de comodat .

Inspekția fiscală, efectuată în baza Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, și a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, a cuprins perioada 01.01.2007-31.12.2010 pentru impozitul pe venit.

Cauza supusă soluționării cu care a fost investită Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V este să se pronunțe asupra obligațiilor suplimentare de plată în sumă totală de "-----" lei, din care: 000 lei cu titlu de impozit pe venit net anual suplimentar de plată pentru perioada 2007 - 2010 și 000 lei cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venitul net anual suplimentar pentru perioada 2007 - 2010 dispuse de către A.I.F. V- S.I.F.P.F. în sarcina P.F. "G.V." prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspekția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.--/31.05.2011, în condițiile în care în perioada verificată, organul de inspekția nu a admis la deducere cheltuieli în sumă de 174.864 lei iar contribuabilul susține că nu s-a ținut seama că toate cheltuielile declarate deductibile au avut la bază documente justificative întocmite conform legii.

În fapt, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2010, organul de inspekție fiscală, făcând aplicarea prevederilor art. 24 alin.(3) lit. a) și art. 48 alin. (4) lit. a) și c), art. 48 alin. (7) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 13 -15 din O.M.F.P.1040/2004 și ale O.M.F.P. 293/2006, a majorat baza impozabilă pentru impozitul pe venitul net anual cu suma de ----- lei din care în anul 2007 suma de --- lei, în anul 2008 suma de --- lei, în anul 2009 suma de --- lei și în anul 2010 suma de --- lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal și a stabilit suplimentar în sarcina P.F. "G.V." obligații fiscale suplimentare în sumă de "-----" lei, din care: impozit pe venit în sumă de 000 lei și dobânzi (majorări) și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de 000 lei, pe care petentul le contestă în totalitate susținând că:

- pentru cheltuielile în sumă de --- lei, la control nu s-a ținut seama de faptul că sunt justificate cu facturi fiscale corect întocmite de furnizori iar o parte din această sumă a fost luată în calcul de către organul de inspekție fiscală de două ori, atât pe baza facturilor cât și a bonurilor fiscale, majorându-se astfel nejustificat baza de impunere pentru impozitul pe venit.

- organul de inspekție fiscală susține în mod eronat că suma de --- lei achitată în anul 2007 reprezintă impozit pe venit anticipat, când de fapt reprezintă amortizare mijloace fixe;

- organul de inspekție fiscală a stabilit în mod eronat cheltuielile nedeductibile înregistrate pe baza deconturilor Tribunal V stabilind o diferență suplimentară de bază impozabilă în sumă de --- lei din care în anul 2007 suma de -l ei, în anul 2008 suma de --- lei, în anul 2009 suma de --- lei și în anul 2010 suma de----lei;

- în anul 2007 organul de inspekție fiscală a majorat nejustificat cheltuielile cu materialele utilizate pentru reabilitarea și modernizarea clădirii pe care o folosește ca sediu pentru afacere cu suma de --- lei, luând în calcul factura nr. --/30.10.2007 cu suma de ---- lei în loc de --- lei.

Totodată contestatorul mai susține că organul de inspekție fiscală nu a luat în seamă că nu toate cheltuielile cu materiale de construcții au fost utilizate pentru lucrări care se pot considera investiții la mijloacele fixe existente ci o parte reprezintă lucrări de întreținere, funcționare și reparații curente absolut necesare pentru întreținerea construcției la starea inițială și prin urmare sunt deductibile integral la data efectuării lor și suma de ----- lei trebuia împărțită în:

a) lucrări de reabilitare, deductibile integral în sumă de ---- lei din care în anul 2007 în sumă de -- lei, în anul 2008, în sumă de -- lei, în anul 2009 în sumă de --- lei și în anul 2010 în sumă de --- lei.

b) lucrări de modernizare =investiții la mijloace fixe în sumă de---- lei din care în anul 2007 suma de ----lei, suma de -- lei, în anul 2009 suma de --- lei și suma de --- lei în anul 2010 și prin urmare să se refacă actele de control și să se elimine calculele greșite în baza celor semnalate.

În drept, se fac aplicabile prevederile:

- O.M.F.P. nr.1040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă care precizează:

1. *Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați, potrivit prevederilor art. 49 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, denumită în continuare lege, să organizeze și să conducă evidența contabilă în partidă simplă.*

B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile

13. *Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

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

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

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

F. Norme privind evidentierea cheltuielilor

43. *Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:*

- a) *sa fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;*
- b) *sa fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;*
- c) *sa respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II din Codul fiscal;*
- d) *cheltuielile cu primele de asigurare sa fie efectuate pentru:*
 - *active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;*
 - *activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;*

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

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

[...]

- b) *cheltuielile cu sponsorizarea și mecenatul;*
- c) *cheltuielile de protocol;*

d) cheltuielile cu amortizarea fiscală:

[...]

f) alte cheltuieli deductibile plafonate, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit.

44. Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

.....
c) suma cheltuielilor cu indemnizația primită pe perioada delegării și detasării în alta localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;

.....
G. Calculul venitului net

Se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării veniturilor și care sunt plătite în cursul unui an fiscal.

49. Înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz.

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

Sunt amortizabile, în conformitate cu prevederile legale, numai bunurile înregistrate în Registrul-inventar (cod 14-1-2/a).

50. Evidența contabilă în partidă simplă a bunurilor din patrimoniu se ține în conformitate cu prevederile normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

.....
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 Fisa 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.

- prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Art. 48. - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(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;

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

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

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:

- 1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;**
- 2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;**
- 3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;**

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

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

d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h);

m) alte sume prevăzute prin legislația în vigoare.

Referitor la obligațiile privind organizarea evidenței contabile alin. (8) din același articol de lege precizează:

„(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.

(9) În Registrul-inventar se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității.”

- Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

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.

38. *Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:*

.....
- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz;

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

Ca urmare, prin dispozițiile legale sus-citate, în vigoare în perioada impusă, sunt precizate în mod expres cheltuielile care pot fi deduse, nefiind permisă extinderea lor prin analogie.

Se reține că primele condiții generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

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

- să fie efectuate în interesul direct al activității;

- să corespundă unor cheltuieli efective;

- să fie justificate cu documente.

- cheltuielile cu amortizarea să respecte reglementările *titlului II din Codul fiscal*,

Totodată, Ordinul MFP nr. 293 din 22 februarie 2006 pentru modificarea [Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.714/2005](#) privind aplicarea prevederilor [Hotărârii Guvernului nr. 831/1997](#) pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora la art.1 alin. 2 precizează:

“(2) *Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă. Fac excepție de la această regulă, în sensul că stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor, următoarele documente:*

d) *bonul fiscal emis conform [Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999](#), republicată, cu modificările ulterioare, a cărei valoare totală este de până la suma de 100 lei (RON) inclusiv, dacă este stampilat și are înscrise denumirea*

cumpărătorului, codul unic de înregistrare al acestuia sau codul numeric, în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente."

Iar în alin 3 al art. 1 acest ordin mai precizează:

"(3) Pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor, agenții economici vor solicita furnizorilor de bunuri sau de servicii să emită factura fiscală în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, factura, alte documente specifice aprobate prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora,(...), după caz."

Potrivit bazei legale de mai sus, rezultă că sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și care sunt justificate cu documente întocmite potrivit dispozițiilor legale în vigoare pe perioada supusă impunerii.

Din documentele depuse la dosarul cauzei de către contribuabil se reține că acesta :

- a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri în sumă de ----lei (--- lei în anul 2007 lei+----lei în anul 2008 pe baza unor facturi fiscale care la rubrica „cumpărător” nu au înregistrat codul de identificare fiscală a P.F. "G.V." valabil de la data de 01.01.2007, adică --- ci cnp ----și în mod corect și legal în baza prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 13-15 din OMF 1040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă, așa cum au fost citate mai sus, organul de inspecție fiscală le-a exclus de la cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe venit.

- a înregistrat în evidența contabilă plata serviciilor de cablu, energie electrică, gaz metan, etc. în sumă de sumă totală de -- lei din care în sumă de ----lei în anul 2009 și în sumă de 107,7 lei în anul 2010 pentru care nu deține documente justificative legal întocmite iar cele care se găsesc reprezintă chitanțe și sunt emise pe numele "G.V." și nu pe numele P.F. "G.V." COD --- din B b-dul --- nr. --, jud. V, așa cum legea prevede.

- a înregistrat achiziții de bunuri în sumă de 268 lei în anul 2008 pe baza unor bonuri fiscale care nu conțin elementele de identificare ale cumpărătorului așa cum prevede Ordinul MFP nr. 293 din 22 februarie 2006 pentru modificarea [Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.714/2005](#) privind aplicarea prevederilor [Hotărârii Guvernului nr. 831/1997](#) pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora la art.1 alin. 2 lit. d) unde precizează:

"(2) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă. Fac excepție de la această regulă, în sensul că stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor, următoarele documente:

*d) bonul fiscal emis conform **Ordonanței de urgență a Guvernului nr . 28/1999**, republicată, cu modificările ulterioare, a cărei valoare totală este de până la suma de 100 lei (RON) inclusiv, dacă este ștampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului, codul unic de înregistrare al acestuia sau codul numeric, în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente."*

- a înregistrat și declarat ca și cheltuieli deductibile contravaloarea unor bunuri electrocasnice sau de folosință personală în sumă de --- lei care în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (7) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal sunt nedeductibile.

- în anul 2007 au fost înregistrate ca cheltuieli deductibile, factura nr. ----/22.03.2007 cu suma de -- lei în loc de ---- lei și nr. --- din 18.01.2007 cu suma de --- lei de unde rezultă o diferență de cheltuieli nedeductibile în sumă de --- lei.

- în anul 2010 contribuabilul a declarat cheltuieli deductibile în sumă de --- lei fără documente justificative (eroare adiție registrul de încasări și plăți: la pagina --- lei și la pagina 48 suma de ---- lei)

Se mai reține că organul de inspecție fiscală în mod eronat nu a admis la deducere suma de ---- lei din care în anul 2007 suma de---- lei în anul 2008 suma de ---- lei și în anul 2009 suma de ---- lei pentru care la dosarele de cheltuieli se găsesc chitanțele și bonurile fiscale menționate în actul de control dar nu au fost înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului și nici nu au fost declarate precum și suma de--- lei, cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe declarate de contribuabilul verificat în anul 2007.

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu materiale de construcții și alte bunuri cu care a fost dotat sediul social al PF "G.V." se rețin următoarele:

Prin contestația formulată domnul "G.V." susține că în baza Registrului Jurnal Încasări și Plăți cheltuielile cu materiale de construcții înglobate în lucrările de construcții și instalații „reabilitare și modernizare clădire sediu Cabinet de Expertize Tehnice "G.V." din B, b-dul --- nr. 23, jud. V sunt în sumă de ---- lei (--1 lei + ---2 lei + 3---+4-- lei), și se împart în:

a) lucrări de reabilitare, deductibile integral în sumă de --- lei din care în anul 2007 în sumă de --lei, în anul 2008, în sumă de -- lei, în anul 2009 în sumă de -- lei și în anul 2010 în sumă de -lei. -

b) lucrări de modernizare = investiții la mijloace fixe în sumă de -- lei din care în anul 2007 suma de--lei, suma de --- lei, în anul 2009 suma de --- lei și suma de --- lei în anul 2010 care se supun regimului de amortizare liniară prevăzută de art. 24 alin. (3) din Codul fiscal.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că P.F. "G.V." a achiziționat și utilizat la lucrările de reabilitare și modernizare a clădirii din B b-dul --- nr. --, jud. V pe care o deține în baza unui contract de comodat materiale în sumă de ----

lei pentru care era obligat să întocmească fișa mijlocului fix și să includă în costul serviciilor prestate contravaloarea amortizării lucrărilor de investiții calculată în conformitate cu prevederile art 24 alin. (3) din Codul Fiscal.

Se mai reține că PF "G.V." la terminarea locațiunii este obligată să restituie bunul în starea funcțională inițială (data începerii contractului de comodat) ceea ce presupune efectuarea unor lucrări de întreținere și reparații pe perioada derulării contractului și în acest scop au fost admise la deducere cheltuieli materiale în sumă de 3.685,24 lei.

Prin contestația formulată mai susține că au fost executate lucrări de aducere a imobilului la starea corespunzătoare anului construirii cum sunt: consolidare– rezidire pereți, consolidare fundații, cămășuire pe ambele părți ale pereților în plasă sudată, consolidare planșeu din lemn, dublarea grinzilor laterale, refacere șarpantă, refacere finisaje la interior, refacere pardoseli, refacere trotuare, alei, terasă betonată, izolare termică și refacere marchiză cu îmbunătățiri, placări, lambriuri, refacere instalații sanitare, de încălzire și electrice, s-au înlocuit uși, ferestre și tâmplărie de lemn cu tâmplărie PVC și geam termopan, etc.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 48 - (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

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

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

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

precum și ale art. 24 alin. 1, alin. 3 lit. a) și alin. 11 din același act normativ care stipulează:

“ **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.

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

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

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;

Referitor la aplicarea acestor articole, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, la punctul 12 prevăd următoarele:

„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) sa fie efectuate în interesul direct al activității;

b) sa corespundă unor cheltuieli efective și sa fie justificate cu documente;

c) sa fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

.....

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările [titlului II](#) din Codul fiscal, după caz;

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

Din textele de lege mai sus citate se reține că sunt considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea iar cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii sunt deductibile fiscal.

Contestatorul deși recunoaște că a efectuat cheltuieli de natura modernizării la construcția deținută în baza contractului de comodat susține că numai cheltuielile în sumă de --- lei reprezintă „îmbunătățiri aduse clădirii” și se supun amortizării iar restul de --- lei fiind de natura reparațiilor curente și înlocuire a instalațiilor existente dar deteriorate sau necorespunzătoare bunei funcționări sunt deductibile integral la data efectuării lor.

Din documentele depuse la dosarul cauzei această afirmație a contestatorului nu se justifică și prin urmare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece nici la control și nici în faza de soluționare a contestației nu a făcut nici o referire la prevederile contractului de comodat, nu a prezentat procese verbale de înlocuire a instalațiilor sau a unor părți componente ale acestora ci a prezentat situații și devize de lucrări întocmite de furnizori autorizați să execute lucrările (ex. SC BAMCO SRL) iar situația „DEVIZ PE CATEGORII DE LUCRĂRI REABILITARE CLĂDIRE.....” întocmită de domnul "G.V.", expert tehnic, (pag. 22-24 dosar

contestație) pentru suma de --- lei nu poate fi reținută ca reflectând realitatea deoarece este întocmită pentru materialele de construcții utilizate în toată perioada 2007-2010, este nedată și prin urmare în baza ei nu se poate determina data la care aceste cheltuieli ar fi deductibile fiscal sau data la care petentul susține că ar fi fost deductibile fiscal.

Totodată lucrările descrise în deviz nu reprezintă mici reparații și zugrăveli care ar putea fi încadrate în categoria reparațiilor menite să mențină clădirea în starea în care se găsea la data încheierii contractului.

În deviz sunt descrise lucrări de „turnat beton în fundație, consolidare– rezidire pereți, străpungeri zidărie, refacere în totalitate astăreală, cămășuire pe ambele părți ale pereților în plasă sudată, termoizolare consolidare planșeu din lemn, dublarea grinzilor laterale, refacere șarpantă, refacere finisaje la interior, refacere pardoseli, refacere trotuare, alei, terasă betonată,etc., lucrări care sub nici o formă nu pot fi considerate mici reparații și lucrări de întreținere cum pretinde petentul.

Prin urmare nu se susține că prin lucrările de reabilitate descrise de petent în „devizul de lucrări de reabilitare”, lucrări, care de altfel intrau în sarcina proprietarului și nu în sarcina chiriașului, nu s-a mărit valoarea clădirii așa cum acesta pretinde prin contestația formulată și prin urmare se reține că în mod corect și legal, organele de control au constatat că în perioada verificată, petentul a înregistrat cheltuieli reprezentând contravaloare tâmplărie PVC, tâmplărie geam termopan, diverse materiale de construcții (ciment, gresie, adezivi, vată minerală, linoleum, policarbonat cherestea, învelitoare lindab), uși interioare, etc și lucrării de construcții și instalații sau verificări ale acestora, contractate cu firme specializate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali ai clădirii și pentru care nu a întocmit fișa mijlocului fix și nu a calculat amortizare conform prevederilor art. 24 alin. (3) lit. a Cod fiscal.

Se reține, că în conformitate cu cele prezentate prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației organul de inspecție fiscală a stabilit că P.F. "G.V." a achiziționat și utilizat la lucrările de reabilitare și modernizare a clădirii din B b-dul --- nr. --- jud. V pe care o deține în baza unui contract de comodat materiale în sumă de 105.781 lei pentru care era obligat să întocmească fișa mijlocului fix și să includă în cheltuielile deductibile declarate contravaloarea amortizării acestora calculată în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (3) din Codul Fiscal și nu suma de --- lei cât susține domnul contestatorul.

Având în vedere natura lucrărilor efectuate, respectiv, consolidare– rezidire pereți, consolidare fundații, cămășuire pe ambele părți ale pereților în plasă sudată, consolidare planșeu din lemn, dublarea grinzilor laterale, refacere șarpantă, refacere finisaje la interior, refacere pardoseli, refacere trotuare, alei, terasă betonată, izolare termică și refacere marchiză cu îmbunătățiri, placări, lambriuri, refacere instalații sanitare, de încălzire și electrice, s-au înlocuit uși, ferestre și tâmplărie de lemn cu tâmplărie PVC și geam termopan etc., se reține că lucrările de amenajări și modernizări reprezintă investiții efectuate la mijloacele fixe închiriate (contract de comodat) deoarece au fost realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali având ca efect sporirea gradului de confort și prin urmare corect și legal au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe venit la data efectuării achizițiilor de materiale de construcții ci pe baza amortizării calculată prin metoda liniară pe perioada de realizarea lucrărilor și până la data expirării contractului de comodat.

În ceea ce privește cheltuielile cu deconturile tribunal și ordinele de deplasare se reține că în Registrul Jurnal încasări – plăți P.F. "G.V." a înregistrat în perioada verificată suma totală de 177.534 lei din care organul de inspecție fiscală a admis la deducere suma totală de 34.226,31 lei și nu a admis la deducere suma de 143.653.25 lei astfel:

Perioada	Deconturi tribunal+	Ordin deplasare	Nedeductibile control
	declarat contrib.l	control	

2007			
2008			
2009			
2010			
Total			-

și nu cum susține contestatorul suma de 250.990,95 lei

Perioada	Declarat contribuabil	Deductibil control	Nedeductibile control	Diferență stabilită în plus la control
2007	-----			-
2008				
2009				
2010				
Total				-

Așa cum se poate observa, organul de inspecție fiscală a ținut seama de faptul că din total cheltuieli înregistrate în registrul de încasări și plăți cu denumirea cheltuieli decont și delegații în sumă de 179.434,16 lei contribuabilul nu deține documente justificative decât pentru suma de 34.226,31 lei și prin urmare diferența de 145.207,85 nu a fost admisă la deducere în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

În drept, se fac aplicabile prevederile:

- O.M.F.P. nr.1040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă care precizează:

1. *Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați, potrivit prevederilor art. 49 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, denumită în continuare lege, să organizeze și să conducă evidența contabilă în partidă simplă.*

B.Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile

13. *Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

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

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

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

F. Norme privind evidentierea cheltuielilor

43. *Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:*

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

44. *Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:*

.....

c) suma cheltuielilor cu indemnizația primită pe perioada delegării și detasării în alta localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;

.....
- prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Art. 48. - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partida 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;

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

- Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, preved:

37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidentele 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 exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Ca urmare, prin dispozițiile legale sus-citate, în vigoare în perioada impusă, sunt precizate în mod expres cheltuielile care pot fi deduse. Și condițiile pe care trebuie să le îndeplinească un document pentru a avea calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor deductibile fiscal.

Astfel condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

- să corespundă unor cheltuieli efective;
- să fie justificate cu documente.

Ori din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că PF "G.V." a înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuială deductibilă contravaloarea cheltuielilor de transport, diurnă, dactilografieri, corespondență, copii xerox, cheltuieli a căror plată o solicită prin „DECONT privind justificarea cheltuielilor ocazionate cu efectuarea expertizei tehnice.....” și nu cheltuielile efectiv efectuate și justificate cu documente legal întocmite, document are nu poate fi folosit la justificarea înregistrării plăților în Registrul JURNAL DE ÎNCASĂRI ȘI PLĂȚI și pentru caracterul deductibil al sumelor înregistrate de domnul "G.V." în evidența contabilă.

În concluzie nu se poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea petentului referitoare la faptul că organul de inspecție fiscală a mărit în mod abuziv cheltuielile nedeductibile cu deconturile tribunal cu suma de --- lei deoarece așa cum am arătat mai sus organul de inspecție fiscală a exclus de la deducere cheltuielile înregistrate fără documente justificative.

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contribuabilului conform căruia activitatea de expertiză se desfășoară în baza unei legi speciale, care nu a fost avută în vedere deoarece persoanele fizice care își desfășoară activitatea de o manieră independentă sunt obligate să respecte aceleași prevederi legale privind organizarea și conducerea contabilității indiferent de obiectul de activitate din care realizează veniturile supuse impozitării.

Față de această situație se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală a considerat cheltuielile cu decont Tribunal V în sumă de -- lei nesuținute cu documente justificative ca fiind nedeductibile fiscal și pe cale de consecință contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Se mai reține că organul de inspecție fiscală a luat în calcul (așa cum subliniază și contestatorul) factura nr. 10/30.10.2007 cu suma de - lei în lo-c de -- lei, numai în ceea ce privește calculul amortizării, influențând venitul net impozabil în favoarea agentului economic, după cum am arătat mai sus.

De asemenea în mod eronat organul de inspecție fiscală a stabilit ca nedeductibile cheltuielile în sumă de -- lei, pe baza documentelor puse la dispoziție de contribuabil dar care nu se regăsesc în registrul de încasări și plăți și cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe din anul 2007 în sumă de -- lei pe care le-a considerat cheltuieli cu impozitul pe venit nedecarate astfel de către contribuabil..

Din cele reținute mai sus rezultă că situația contribuabilului după analiza contestației se prezintă astfel:

Elemente de cheltuieli	Stabilite prin	
	decizia de impunere nr. ---/31.05.2011	analiza documentelor aflate la dosarul cauzei
2007		
TOTALCHELTUIELI din care:		
- Cheltuieli deductibile		
- cheltuieli nedeductibile din care:		
- ch. decont tribunal		
- cheltuieli care nu respectă pct. 13-15 OMF nr. 1040/2004		
- cheltuieli care nu respectă art.2 lit. d) OMF nr.293/2006		
Chel. cu materiale de construcții		
Amortizare investiții la mijl. fixe		
Amortizare materiale c-ții		
2008		
TOTAL CHELTUIELI, din care		
- Cheltuieli deductibile		
- cheltuieli nedeductibile din care:		
- chel. cenu respectă prevederile pct. 13-15 OMF nr. 1040/2004		
- cheltuieli care nu respectă art.2 lit. d) OMF nr.293/2006		
- decont tribunal		
Materiale de construcții		
Amortizare mat - investiții clădire		
2009		
TOTALCHELTUIELI din care:		
- Cheltuieli deductibile		
- cheltuieli nedeductibile din care:		
- cheltuieli care nu respectă prevederile pct. 13-15 OMF nr.		

1040/2004			
- cheltuieli care nu respectă prevederile art.2 lit. d) OMF nr.293/2006			
- ch. decont tribunal – dedus fără documente			
Materiale de construcții			
Amortizare investiții la mijl. fixe			
Bunuri personale			
2010			
TOTAL CHELTUIELI din care:			
- <i>Cheltuieli deductibile</i>			
- <i>cheltuieli nedeductibile din care:</i>			
- cheltuieli care nu respectă prevederile pct. 13-15 OMF nr. 1040/2004			
- ch. decont tribunal – dedus fără documente			
Materiale de construcții			
Amortizare investiții la mijl. fixe			
Bunuri personale			
Eroare adiție cheltuieli			
TOTAL 01.01.2007-31.12.2010			
CHELTUIELI DECLARATE din care :			
- deductibile			
- nedeductibile			

Din situația de mai sus se reține că în fapt, organul de inspecție fiscală a majorat baza de impunere la impozitul pe venit cu suma de -- lei când de fapt corect și legal trebuia majorată cu suma de - lei, și să -stabilească în sarcina petentului, în plus obligații fiscale suplimentare de plată în sumă de --- lei din care impozit pe venit în sumă de --5 lei-și majorări și penalități în sumă de--- lei.

În raport de această constatare organul de soluționare a contestației va face aplicarea prevederilor art. 213 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care precizează: „**(3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac**” va constata că P.F. "G.V." datorează la bugetul statului obligația suplimentară la impozitul pe venit în sumă de 000 lei stabilită prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ---/31.05.2011 și urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

- **Referitor la majorările și penalitățile de întârziere la plată în sumă de ---lei , se rețin următoarele:**

În fapt, 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 data de 31.05.2011, întocmită în baza Raportului de Inspecție fiscală nr. ---/31.05.2011 pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de 000 lei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina P.F. "G.V." majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin (1, 2 și 7) și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ART. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

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

- Conform [art. I](#) pct. 9 și [art. III](#) alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, [articolul 119](#) se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

ART. 120

Majorări de întârziere

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Conform [art. I](#) pct. 10 și [art. III](#) alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, [articolul 120](#) se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 120

Dobânzi

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Prin Legea nr. 46 din 4 aprilie 2011 privind aprobarea [Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 39/2010](#) pentru modificarea și completarea [Ordonanței Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedură fiscală alin. (7) a fost modificat astfel:

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

ART. 120¹ 1 (intrat în vigoare începând cu data de 1 iulie 2010, conform [art. II](#) alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010)

Penalități de întârziere

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Deoarece în sarcina P.F. "G.V." a fost reținută diferența suplimentară de plată în sumă de 000 lei cu titlul de impozit acesta datorează și sumele accesorii în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", fapt pentru care se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de majorări și penalități de întârziere aferente obligației fiscale principale datorate, contestația urmând a se respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la contestația formulată împotriva raportului de inspecție fiscală nr. ---/31.05.2011, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. a județului V se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care raportul de inspecție fiscală nu reprezintă act administrative fiscal susceptibil de a fi contestat.

În fapt, P.F. "G.V." contestă raportul de inspecție fiscală nr. ---/31.05.2011 încheiat de D.G.F.P. V A.I.F. Serviciul Inspecție Persoane Fizice.

Se reține că, numai împotriva titlului de creanță se poate formula contestație .

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în data de 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prevede la:

- art. 205 alin. (1)- "*împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrativ fiscale se poate formula contestație potrivit legii*";

- art. 110 alin. (3) - "*titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală*",

- art. 21 alin. (1)- *Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal*".

- art. 41 "*actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale*".

- art. 85 alin (1) "*impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc:... prin decizie emisă de organul fiscal...*", -

- art.109 (2): "*la finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere*", decizia de impunere reprezentând actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat conform art. 205 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Art. 86 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat în data de 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare prevede că: "*decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori aceasta modifică baza de impunere*", iar art. 88 prevede că: "*sunt asimilate deciziei de impunere și următoarele acte administrative fiscale:*

a) *deciziile privind rambursări de taxă pe valoare adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;*

b) *deciziile referitoare la bazele de impunere;*

c) *deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;*

d) *procesele-verbale prevăzute la art. 142 alin. (6) și art.168 alin. (2)*".

Potrivit art. 209 alin. (1) lit. a) din același act normativ, direcțiile generale ale finanțelor publice județene unde contestatorii își au domiciliul fiscal pot soluționa doar: "*contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrativ fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziția de măsuri*".

Întrucât petentul a formulat contestație împotriva raportului de inspecție fiscală nr.---/31.05.2011, și având în vedere că decizia de impunere contestată și analizată

prin prezenta, reprezintă titlul de creanță, conform prevederilor art. 109 coroborat cu art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în data de 31.07.2007 cu modificările și completările ulterioare, raportul de inspecție fiscală nu este susceptibil de a fi contestat, potrivit art. 205 din același act normativ, urmează să fie respinsă contestația referitoare la acest capăt de cerere ca inadmisibilă.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE

Art. 1. Respingerea ca neîntemeiată, a contestației formulată de PF "G.V." cu sediul în B, b-dul --- nr.---, județul V **pentru obligațiile fiscale în suma de "*****" lei** reprezentând:

- **impozit pe venit aferent anilor 2007-2010 în sumă totală de 000 lei;**

- **majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de 000 lei**, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ---/31.05.2011

Art.2 Respingerea ca inadmisibilă a contestația formulată de P.F. G. V. împotriva Raportului de Inspecție Fiscală nr. ---/31.05.2011.

Art.4. Decizia nr. 60/02.08.2011 privind soluționarea contestației formulată de P.F. G- V- se comunică acestuia în condițiile art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și la A.I.F.-DGFP V.

Art. 5. Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul V în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,