



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași**



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax :+0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. DGc 4449/04.07.2013

privind soluționarea contestației formulate de
d-na X

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași
sub nr./.....**2013**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de **d-na X**, domiciliată în municipiul, str. nr. 6, bl., sc. A, et. 8, ap. 28, județul, carte de identitate seria MX nr., cod numeric personal, prin contestația nr. din2013, înregistrată la instituția noastră sub nr.din2013, formulată 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. din2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. nr. din2013, de către Activitatea de Inspecție Fiscală

În conformitate cu prevederile punctului 3.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013, cu adresa nr. 26807 din 10.05.2013, contestația formulată de **d-na X**, împreună cu anexele sale, a fost înaintată Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului în vederea constituirii dosarului contestației, a verificării condițiilor procedurale și a întocmirii referatului cu propuneri de soluționare.

Cu adresa nr. AIF/ din2013, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr. din data de2013, Activitatea de Inspecție Fiscală Iași, a înaintat organului de soluționare competent dosarul contestației, împreună cu Referatul cu propuneri de soluționare nr. din data de2013, prin care se propune respingerea contestației formulate de **d-na X**, ca fiind fără temei legal.

Întrucât prin contestația nr. din2013, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului sub nr.din

.....2013, **d-na X** nu a precizat suma contestată, individualizată pe impozitul pe venit și accesoriile aferente, prin adresa nr.din2013, organul de soluționare competent, a solicitat petentei să revină cu completări referitoare la suma contestată.

Urmarea solicitării, prin adresa nr. din data de2013, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr. din data de2013, **d-na X** precizează că suma contestată este în valoare totală de **A lei**, ce reprezintă:

- B lei - impozit pe venit stabilit suplimentar;
- C lei - majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar.

Contestația este semnată de către contestatoarea, în persoana doamnei **X**, iar în calitate de reprezentantă a Biroului Notarial Public, poartă și amprenta ștampilei acestuia, în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat petentei în data de **30.04.2013**, prin remiterea sub semnătură și ștampilare, potrivit adresei nr.din2013, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în data de **08.05.2013**, la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului unde a fost înregistrată sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. D-na X, prin contestația nr.din2013, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului sub nr. din2013, precizează că contestă parțial Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. din2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din2013, documente emise urmarea cererii depuse de ea, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. din2013, ca urmare a închiderii activității Biroului Notarial prin schimbarea formei de organizare.

Contestatoarea precizează că prin decizia de impunere pe care înțelege să o conteste, organele de inspecție fiscală au modificat în întregime baza de impozitare pentru perioada verificată, nerecunoscând caracterul deductibil al contravalorii uzurii convenite de părți în cuprinsul Contractului de comodat nr. ... din2007.

Față de impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de A lei și accesoriile aferente în sumă de B lei, petenta precizează că contestă suma de C lei stabilită cu titlu de impozit pe venit suplimentar, raportat la

valoarea uzurii convenite de părți prin contractul de comodat și înregistrată cu titlu de cheltuială deductibilă în perioada2008 –2013, caracter deductibil ce a fost înlăturat însă de organele de inspecție fiscală.

Prin completările la contestație, făcute cu adresa nr. din2013, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr. din2013, urmarea adresei organului de soluționare competent, prin care s-a solicitat petentei să individualizeze suma contestată pe impozit pe venit și accesoriile aferente, contestatoarea revine la suma contestată și precizează că înțelege să conteste suma de **A lei** ce reprezintă impozitul pe venit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu uzura apartamentului, considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal, precum și accesoriile aferente impozitului pe venit în sumă de **B lei**.

D-na X precizează că înlăturarea caracterului deductibil a contravalorii uzurii stabilită prin contractul de comodat și calcularea impozitului pe venit suplimentar este netemeinică și nelegală, cum au statuat și instanțele de judecată în spețe similare, motivând în susținere următoarele:

Prin Contractul de comodat nr.din2007, Biroul Notarului Public X a împrumutat folosința apartamentului nr. 28, situat în, str. nr. 6, bl., sc. A, et. 8, în scopul depozitării arhivei conținând actele notariale instrumentate, invocând prevederile art. 102 și art. 103 din Legea nr. 36/1995 a notarului public, cu modificările și completările ulterioare care prevăd că: *„arhiva activității notariale este proprietatea statului și se păstrează, se conservă și se predă în condițiile legii.”*

Contestatoarea precizează că prin contract, părțile nu au stipulat obligația de plată a unei sume în schimbul cedării folosinței, însă potrivit dispozițiilor art. 1567 – 1569 din Codul civil, s-a stabilit achitarea unei sume lunare în cuantum de 1.000 lei reprezentând contravaloarea uzurii bunului împrumutat, iar potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipularea contravalorii uzurii s-a întemeiat din punct de vedere legal pe situația în care proprietarul care cedează folosința bunului cu titlu oneros deduce cota forfetară de 25% ca cheltuieli deductibile din venitul brut aferent cedării folosinței bunului.

D-na X invocă și anexează la contestație Sentința civilă nr. din2010, dată în dosarul nr./63/2010 de Tribunalul – Secția Contencios Administrativ, prin care s-a admis că sunt deductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile cu uzura stipulate în cuprinsul unui contract de comodat.

Având în vedere faptul că apartamentul în cauză a fost evaluat la o sumă ce depășește V euro, contestatoarea consideră că suma de L lei pe lună cu titlu de uzură este o sumă mică, raportată la valoarea reală a bunului împrumutat și la obligația de conservare a

acestui, în scopul garantării creditului acordat pentru achiziția sediului Biroului Notarial Public din, str. nr. 33.

Petenta precizează că organele de inspecție fiscală au considerat că cheltuielile cu uzura nu sunt deductibile în baza prevederilor art. 916 alin. (1) și art. 918 alin. (1) lit. a) din Codul civil, potrivit cărora bunul împrumutat spre folosință nu ar face parte din patrimoniul afacerii și în consecință nu se aplică prevederile art. 24 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, totodată fiind invocate și prevederile pct. II lit. B pct. 16 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoane fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, norme care se referă la evidențierea intrării în patrimoniu a bunurilor.

D-na X menționează faptul că temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală ca fundament al modificării venitului net impozabil, pentru întreaga perioadă verificată, nu are legătură cu speța în cauză, pentru următoarele considerente:

1. Potrivit Legii nr. 71/2011 pentru punerea în aplicare a noului Cod civil, (intrat în vigoare la data de 01.10.2011):

„Art. 3 Actele și faptele juridice încheiate ori, după caz, săvârșite sau produse înainte de intrarea în vigoare a Codului civil nu pot genera alte efecte juridice decât cele prevăzute de legea în vigoare la data încheierii sau, după caz, a săvârșirii ori producerii lor.

Art. 5 (1) Dispozițiile Codului civil se aplică tuturor actelor și faptelor încheiate sau, după caz, produse ori săvârșite după intrarea sa în vigoare, precum și situațiilor juridice născute după intrarea sa în vigoare.”

Întrucât contractul de comodat a fost semnat de părți în cursul anului 2007, petenta precizează că sunt aplicabile dispozițiile Codului civil în vigoare la acea dată, dispoziții care se aplică pe toată durata contractului, ori dispozițiile art. 916 și art. 918 din Codul civil, privesc executorii testamentari, ca urmare, invocarea lor de către organele de inspecție fiscală nu are nici o legătură cu cauza, făcându-se confuzie cu normele noului Cod civil care nu erau aplicabile în anul 2007.

Contestatoarea menționează faptul că patrimoniul afacerii, așa cum este definit de art. 31 - 33 din normele Codului civil, include *„toate drepturile și datoriile”*, implicit dreptul de folosință exclusivă ce a fost cedat în baza contractului de comodat, nu doar dreptul de proprietate, ca urmare, argumentul organelor de inspecție fiscală că bunul în cauză nu ar face parte din patrimoniul afacerii este lipsit de fundament legal, întrucât bunul a fost folosit exclusiv în desfășurarea activității Biroului Notarial, fiind totodată ipotecat în vederea garantării unui credit.

2. Organele de inspecție fiscală au invocat, pentru stabilirea diferențelor suplimentare de impozit pe venit și a accesoriilor aferente dispozițiile art. 24 alin (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la amortizarea mijloacelor fixe, precum și prevederile pct. II lit. B pct. 16 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoane fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, însă contestatoarea apreciază că temeiurile nu sunt incidente în contextul analizării deductibilității cheltuielilor reprezentând contravaloarea uzurii convenite de părțile unui contract de comodat.

D-na X precizează că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să constate că temeiurile legale care reglementează amortizarea sunt prevederile art. 24 alin. (3) lit. a) și art. 24 alin. (11) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu mențiunea că în toată perioada verificată, Biroul Notarial nu a inclus pe cheltuieli amortizarea spațiului în care a funcționat sediul, a spațiului de arhivă, ori a investițiilor capitale ce au fost realizate, deși avea dreptul legal să o facă, iar aceste sume depășesc cu mult cuantumul de N lei reprezentând cheltuielile cu uzura pe perioada verificată.

Față de cele prezentate, contestatoarea solicită să se constate deductibilitatea cheltuielilor cu uzura convenită între părți prin Contractul de comodat nr.din2007 și totodată solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. din2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr. din2013.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, urmarea cererii **d-nei X**, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală ... sub nr. din2013, prin care solicită efectuarea inspecției fiscale în vederea închiderii activității Biroului Notarului Public X, determinată de schimbarea formei de organizare în Societate Profesională <<Z>>, au procedat la efectuarea inspecției fiscale generale la **BIROUL NOTARIAL PUBLIC – X**, pentru perioada2008 –2013.

Urmarea verificărilor efectuate au încheiat 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.din2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din2013, prin care, referitor la impozitul pe venit au constatat următoarele:

În baza documentelor puse la dispoziție de contribuabil, respectiv documentele justificative, registrul jurnal de încasări și plăți, registrul inventar, a declarațiilor speciale și a declarațiilor de venit anuale depuse la organul fiscal, a fost verificată înregistrarea veniturilor activității desfășurate, a cheltuielilor aferente și influența fiscală asupra venitului net anual impozabil.

Pentru anul **2008** situația venitului net declarat, în baza căreia s-a emis decizia de impunere anuală nr. din2009 este următoarea:

- venit brut:	A lei;
- cheltuieli deductibile:	B lei;
- pierdere fiscală:	C lei.
Cheltuielile deductibile în sumă totală de A lei reprezintă:	
-amortizare autoturism:	A lei;
-chirie spațiu contract nr...../18.09.2003:	B lei;
-uzură arhivă contract comodat nr. .../08.01.2007:	C lei;
-rată leasing contract nr..../18.03.2008:	D lei;
-impozit salarii:	E lei;
-contribuții salarii:	F lei;
-cota 5% Camera Notarilor:	G lei;
-credit spațiu Nicolina contract comodat nr. ../14.02.2000:	H lei;
-reparații capitale sediu Nicolina	J lei;
-combustibil:	K lei;
-protocol:	L lei;
-materiale de construcție și consumabile:	M lei;
- utilități:	N lei.

Organele de inspecție fiscală au influențat pierderea fiscală declarată de contribuabil pentru anul 2008, în sumă de A lei, cu cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă totală de B lei, reprezentând cheltuieli de protocol în sumă de C lei înregistrate ca și cheltuieli deductibile peste limita legală de 2% și cheltuielile cu uzură arhivă în sumă de D lei, situația prezentându-se astfel:

- venit brut:	A lei;
- cheltuieli deductibile:	B lei;
- venit net:	C lei;
- impozit pe venit (11583 lei x16%):	D lei;
- majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere:	E lei.

Pentru anul **2009** situația venitului net declarat în baza căreia s-a emis decizia de impunere anuală nr. din2010, este următoarea:

- venit brut:	A lei;
- cheltuieli deductibile:	B lei;
- venit net:	C lei.

Cheltuielile deductibile în sumă totală de A lei reprezintă:

- amortizare autoturism:	A lei;
- uzură arhivă contract comodat nr. /08.01.2007:	B lei;
- rată leasing contract nr. ../18.03.2008:	C lei;
- impozit salarii:	D lei;
- contribuții salarii:	E lei;
- cota 5% Camera Notarilor:	F lei;
- credit spațiu Nicolina contract comodat nr. ../14.02.2000:	G lei;
- reparații capitale sediu:	H lei;
- combustibil:	J lei;
- protocol:	K lei;
- sponsorizare:	L lei;
- materiale de construcție și consumabile:	M lei;

- utilități: N lei;
- asigurare viață: O lei;
- deplasări: P lei.

Organele de inspecție fiscală au majorat venitul net al anului 2009 cu cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă totală de A lei reprezentând cheltuieli de protocol în sumă de B lei înregistrate ca și cheltuieli deductibile peste limita legală de 2%, cheltuielile cu combustibilul înregistrate după data de2009 în sumă de C lei și cheltuielile cu uzură arhivă în sumă de D lei, la venitul net fiind totodată și adunată suma de E lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală din anul 2008, situația prezentându-se astfel:

- venit brut: A lei;
- cheltuieli deductibile: B lei;
- venit net (...lei minus ..lei pierdere 2008): C lei;
- impozit pe venit (,.... leix16%): D lei;
- majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere: E lei.

Pentru anul **2010** situația venitului net declarat în baza căreia s-a emis decizia de impunere anuală nr..... din 11.01.2011 este următoarea:

- venit brut: A lei;
- cheltuieli deductibile: B lei;
- pierdere fiscală: C lei.

Cheltuielile deductibile în sumă totală de A lei reprezintă:

- amortizare autoturism: A lei;
- uzură arhivă contract comodat nr. ./08.01.2007: B lei;
- rata leasing contract nr. ..18.03.2008: C lei;
- impozit salarii: D lei;
- contribuții salarii: E lei;
- cota 5% Camera Notarilor: F lei;
- credit spațiu Nicolina contract de comodat nr. ./14.02.2000: G lei;
- reparații capitale sediu Nicolina: H lei;
- combustibil: J lei;
- protocol: K lei;
- sponsorizare: L lei;
- materiale de construcție și consumabile: M lei;
- utilități: N lei;
- asigurare viață: O lei;
- deplasări: P lei;
- reclamă și publicitate: R lei.

Organele de inspecție fiscală au influențat pierderea fiscală declarată de contribuabil pentru anul 2010, în sumă de A lei, cu cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă totală de B lei reprezentând cheltuieli de protocol în sumă de C lei înregistrate ca și cheltuieli deductibile peste limita legală de 2%, cheltuielile cu combustibilul în sumă de D lei și cheltuielile cu uzură arhivă în sumă de E lei, situația prezentându-se astfel:

- venit brut: A lei;
- cheltuieli deductibile: B lei;

- pierdere fiscală: C lei.

Pentru anul **2011** situația venitului net declarat în baza căreia s-a emis decizia de impunere anuală nr. din 31.01.2012 este următoarea:

- venit brut: A lei;
 - cheltuieli deductibile: B lei;
 - venit net: C lei.

Cheltuielile deductibile în sumă totală de A lei, se compun din:

- amortizare autoturism: A lei;
 - uzură arhivă contract comodat nr. ./08.01.2007: B lei;
 - rată leasing contract nr. ./18.03.2008: C lei;
 - impozit salarii: D lei;
 - contribuții salarii: E lei;
 - cota 5% Camera Notarilor: F lei;
 - credit spațiu Nicolina contract de comodat nr../14.02.2000: G lei;
 - reparații capitale și curente sediu: H lei;
 - materiale de construcție și consumabile: I lei;
 - utilități: J lei;
 - alte cheltuieli: K lei.

Organele de inspecție fiscală au influențat venitul net declarat în sumă de A lei cu cheltuielile considerate ca nedeductibile fiscal în sumă de B lei reprezentând cheltuieli cu uzură arhivă, situația prezentându-se astfel:

- venit brut: A lei;
 - cheltuieli deductibile: B lei;
 - venit net: C lei;
 - pierdere de recuperat din anul 2010: D lei;
 - venit net impozabil: E lei;
 - impozit pe venit stabilit de contribuabil: F lei;
 - impozit pe venit stabilit la verificare (50.870 x 16%): G lei;
 - diferență de plată stabilită suplimentar: H lei;
 - dobânzi și penalități de întârziere: I lei.

Pentru anul **2012** situația venitului net declarat este următoarea:

- venit brut: A lei;
 - cheltuieli deductibile: B lei;
 - venit net: C lei.

Cheltuielile deductibile în sumă totală de A lei se compun din:

- uzură arhivă contract comodat nr. ./08.01.2007: A lei;
 - rată leasing contract nr. ./18.03.2008: B lei;
 - impozit salarii: C lei;
 - contribuții salarii: D lei;
 - cota 5% Camera Notarilor: E lei;
 - credit spațiu Nicolina contract de comodat nr../2000: F lei;
 - reparații capitale și curente sediu: G lei;
 - protocol: H lei;
 - sponsorizare: I lei;
 - materiale de construcție și consumabile: J lei;
 - utilități: K lei;

- alte cheltuieli:

L lei.

Și pentru anul 2012 organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de A lei reprezentând cheltuielile cu uzura spațiului sunt nedeductibile fiscal, însă nu au calculat diferență de impozit pe venit, ci au stabilit să se depună declarație rectificativă până la termenul legal, urmând ca organul fiscal competent să emită decizie de impunere.

Pentru perioada **01.01.2013 - 31.01.2013**, dat fiind faptul că **BIROUL NOTARIAL PUBLIC – X**, a încetat activitatea, conform Ordinului Ministerului Justiției nr.145/C din 17.01.2013, organele de inspecție fiscală precizează că situația venitului net este următoarea:

- venit brut:	A lei;
- cheltuieli deductibile:	B lei;
- venit net:	C lei.

Structura cheltuielilor deductibile se prezintă astfel:

- uzură arhivă contract comodat nr. ./08.01.2007:	A lei;
- impozit salarii:	B lei;
- contribuții salarii:	C lei;
- cota 5% Camera Notarilor:	D lei;
- credit spațiu Nicolina contract de comodat nr. ../14.02.2000:	E lei;
- utilități:	F lei.

Pentru luna ianuarie 2013, organele de inspecție fiscală au majorat venitul net cu suma de A lei reprezentând cheltuielile cu uzură arhivă, situația prezentându-se astfel:

- venit brut:	A lei;
- cheltuieli deductibile:	B lei;
- venit net:	C lei.

Referitor la cheltuielile cu uzura apartamentului, din municipiul .., str. nr.6, bl., sc. A, et.8, ap.28, în suprafață de 70,58 m.p. plus balcon în suprafață de 24.62 m.p., conform Contractului de comodat nr. .. din 08.01.2007, cheltuieli considerate ca fiind nedeductibile fiscal în perioada verificată, organele de inspecție fiscală motivează în fapt și în drept următoarele:

Prin contractul în cauză se dovedește faptul că bunul imobil nu este proprietatea Biroului Notarial Public – X și nici nu face parte din patrimoniul afacerii, condiție necesară și obligatorie pentru ca să beneficieze de prevederile art. 24 alin. (2) lit. a) și art. 48 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru stabilirea caracterului nedeductibil al cheltuielilor cu uzura apartamentului, organele de inspecție fiscală invocă și prevederile pct.II, lit. B, pct.16 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoane fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru calculul majorărilor de întârzie, a dobânzilor și a penalităților de întârziere, temeiurile de drept invocate sunt prevederile

art. 120 și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privin Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

1. Referitor la impozitul pe venit în sumă de A lei, stabilit suplimentar 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. .../25.04.2013, cauza supusă soluționării este dacă legal organele de inspecție fiscală au considerat că cheltuielile cu uzura apartamentului sunt nedeductibile fiscal pentru perioada 2008 – 2011, în condițiile în care bunul în cauză nu este utilizat exclusiv în scopul afacerii.

În fapt, între d-na X, domiciliată în municipiul ..., str. nr. 6, bl., sc. A, et. 8, ap. 28, jud., în calitate de comodant și BIROUL NOTARULUI PUBLIC X, cu sediul în municipiul ..., b-dulnr. 33, bl. C1-5, mezanin, jud. în calitate de comodat, s-a încheiat Contractul de comodat nr.din 08.01.2007.

Obiectul contractului îl reprezintă darea în folosință cu titlu de: *„împrumut de folosință cu titlu gratuit – exclusiv în scopul organizării și păstrării arhivei notariale – către Biroul Notarului Public X reprezentată prin Notar Public X, apartamentul nr. 28 situat în mun. Iași, str. Sf. ... nr. 6, bl., sc. A, et. 8, jud. Iași, compus din 3 (trei) camere și dependințe, apartament dotat cu toate utilitățile (cablu Tv, telefon, centrală termică etc.), având o suprafață utilă de 70,58 mp + 24,62 mp (balcon),”*

În cuprinsul contractului încheiat pe o perioadă de 10 ani, părțile convin achitarea de către comodat, a unei sume de lei lunar reprezentând contravaloarea uzurii bunului din cauza folosirii sale conform destinației precizată mai sus, respectiv exclusiv pentru păstrarea arhivei Biroului Notarului Public X.

Organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu uzura apartamentului, conform Contractului de comodat nr. ...din 08.01.2007, ca fiind nedeductibile fiscal în perioada verificată, motivat de faptul că bunul imobil nu este proprietatea Biroului Notarial Public – X și nici nu face parte din patrimoniul afacerii și nu este înregistrat în evidența contabilă în patidă simplă a biroului notarial.

Prin contestația formulată petenta consideră că neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu uzura este nelegală întrucât bunul în cauză este utilizat exclusiv pentru organizarea și păstrarea arhivei Biroului Notarial Public – X, iar cheltuielile în cauză sunt necesare

desfășurării în condiții de legalitate a activității notarului, raportat la obligația legală de organizare a arhivei.

În drept, referitor la determinarea venitului impozabil, prevederile art. 48 alin. (1). alin. (4) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

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

[...]

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz; [...]"

(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 aferenă activității independente;"

În speță sunt incidente și prevederile pct. 37 și pct. 38 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"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 exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost plătite.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- 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; [...]"

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoane fizice care au

calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la F pct. 43 lit. e) prevede:

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

e) în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu:

- numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere; [...].”

Față de prevederile legale prezentate, se reține faptul că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile trebuie să fie efectuate în interesul direct al activității, să corespundă unor cheltuieli efective, iar în cazul bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat sunt deductibile cheltuielile cu întreținerea și funcționarea bunului numai pentru partea efectiv utilizată în scopul afacerii.

Astfel, pentru lămurirea acestui aspect, cu adresa nr.din2013, organul de soluționare competent, în temeiul punctului 9.9. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013, a solicitat organelor de inspecție fiscală să efectueze o cercetare la fața locului la apartamentul din din munic., jud. Iași, str. nr. 6, bl. sc. A, et. 8, ap. 28 și să procedeze la întocmirea unui proces – verbal prin care să constate situația de fapt.

În baza acestei solicitări, Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr./.....2013, a solicitat Asociației de Proprietari bl., str. nr. 6, munic., să comunice câte persoane sunt înregistrate în cartea de imobil și în evidența listelor lunare de întreținere și utilități la apartamentul din munic., jud., str. nr. 6, bl., sc. A, et. 8, ap. 28.

Prin adresa nr. .../.....2013, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului, Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./.....2013, Asociația de Proprietari, comunică: *„în bloculsc. A, et. 8, ap. 28 din str. Sf. nr. 6 –locuiește familia X. Din2008 până2010 locuiesc trei persoane în apartament, începând din2010 până în prezent locuiesc trei persoane care sunt pe listele de plată din asociația de locatari”.*

De asemenea, este de reținut faptul că potrivit cărții de identitate seria MX nr. a d-nei X, cu valabilitate2005 –2015, este înscris domiciliul acesteia, respectiv munic. ... jud., str. nr. 6, bl., sc. A, et. 8, ap. 28.

Ca urmare, organul de soluționare competent reține că prevederile contractului de comodat **exced naturii comodatului ca împrumut de folosință exclusiv pentru organizarea și păstrarea arhivei, bunul respectiv fiind proprietatea și locuința de domiciliu a contribuabilei și a familiei sale,** iar organele de inspecție fiscală, la stabilirea impozitului, nu sunt ținute de conținutul clauzelor unui contract,

având posibilitatea să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate în susținerea contestației, precum și prevederile legale aplicabile, rezultă că organele de inspecție fiscală, în mod legal au stabilit că cheltuielile cu uzura apartamentului sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe venit, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată de **d-na X**, va fi respinsă ca neîntemeiată, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [.....]”.

2. Referitor la majorările de întârziere, dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de A lei, aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de B lei, acestea rămân de plată în sarcina contestatoarei, potrivit principiului de drept „accesoriul urmează principalul”, fiind calculate în baza prevederilor art. 119, art. 120 și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii actului contestat, care precizează:

“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. [...]

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).

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.

[...]

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

Art. 120¹ - 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."

Pe cale de consecință, urmează a se respinge contestația, ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013, Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași,

DECIDE :

Art. 1 Respingerea contestației formulate de **d-na X**, ca neîntemeiată, pentru suma totală de **A lei**, stabilită prin Decizia de impunere nr. din data de2013 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 asocierere, ce reprezintă:

- B lei - impozit pe venit stabilit suplimentar;
- C lei - majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar.

Art. 2 Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a

soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

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