



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor

Publice a județului Hunedoara



Str. Avram Iancu, bl. H3, parter,
Deva, jud.Hunedoara,
Tel: +0254 21 95 44 int.204
Fax:+0254 23 27 97

DECIZIA NR106 din 2010

privind modul de soluționare a contestației formulată de

X

înregistrată la D.G.F.P. a județului Hunedoara sub

X

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată cu adresa nr.X de către Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **Cabinet Individual de Avocat X**, cu sediul în XX, județul Hunedoara, împotriva **DECIZIEI DE IMPUNERE privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.X** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, care vizează suma de **X lei reprezentând:**

- **X lei - impozit pe venit**
- **X lei - majorări de întârziere aferente**

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

Văzând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este competentă să soluționeze cauza.

I. Prin contestație, Cabinet Individual de Avoca X din X, contestă parțial decizia de impunere ca netemeinică, respectiv cheltuielile aferente lucrărilor de reparații la cabinetul de avocatură, susținând faptul că, cabinetul nu a făcut o lucrare nouă, o

lucrare de investiție care să nu mai fi existat înainte de reparație, ci a făcut o lucrare de reparații a unui spațiu existent, aducându-l la starea inițială și de bună folosință.

De asemenea, prin contestație, contestatorul enumeră operațiunile efectuate:

- pereții s-au tencuit și s-au placat cu faianță (inițial erau cu igrasie și tencuială parțial căzută)
- placare pardoseală cu gresie (inițial pardoseala a fost din beton)
- înlocuire vas WC, cadă de baie, oglindă
- înlocuire uși de interior și ferestre din material plastic, termopan (vechile erau putrezite și exfoliate)
- tencuială și zugrăvire pereți.

Concluzionând, contestatorul susține că, cheltuielile care se fac la mijloacele fixe, ce au ca scop restabilirea stării inițiale, sunt considerate cheltuieli de reparații.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Cu privire la modul de calculare, constituire, înregistrare și declarare a impozitului pe venit - perioada verificată: X:

Pentru anul X

În urma efectuării verificării, au fost constatate cheltuieli nedeductibile fiscal, în sumă totală de 14.898 lei, reprezentând cheltuieli cu investiții cu amenajări interioare și termopan, pentru care are drept de deducere a cheltuielilor cu amortizarea pe perioada contractului de comodat (X).

Au fost încălcate prevederile art.24 alin.3 și alin.11 lit.c), art.48 alin.7 lit.i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, prevederile art.3, art.4 și art.11 din Legea 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

Organul de inspecție fiscală a modificat baza impozabilă a impozitului pe venit, fiind majorată cu suma de X lei și pentru care s-a stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de X lei.

Pentru anul X

În urma efectuării verificării, au fost constatate cheltuieli nedeductibile fiscal, în sumă totală de X lei, reprezentând cheltuieli cu investiții cu amenajări interioare, pentru care are drept de

deducere a cheltuielilor cu amortizarea pe perioada contractului de comodat (X).

Au fost încălcate prevederile art.24 alin.3 și alin.11 lit.c), art.48 alin.7 lit.i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, prevederile art.3, art.4 și art.11 din Legea 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

Organul de inspecție fiscală a modificat baza impozabilă a impozitului pe venit, fiind majorată cu suma de X lei și pentru care s-a stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă X și majorări de întârziere în sumă de X lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra legalității neacordării dreptului de deducere a anumitor cheltuieli de către organul de inspecție fiscală.

Ca urmare a inspecției fiscale, a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar nr.X, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, prin care s-au stabilit în sarcina petentului obligații fiscale în sumă de X lei reprezentând:

- X lei - diferență impozit pe venit pe anii X
- X lei - majorări de întârziere aferente

Decizia de impunere a fost contestată parțial de către petent pe motivul că organul de inspecție fiscală nu a acceptat la deducere o serie de cheltuieli efectuate de către acesta cu lucrările de reparații la spațiul destinat desfășurării activității.

Cauza supusă soluționării este legalitatea măsurii dispusă de organele de inspecție fiscală de a încadra suma de 17.892 lei ca și cheltuială nedeductibilă fiscal, în condițiile în care petentul a efectuat cheltuieli cu diverse lucrări la imobilul proprietate personală, deduse integral în anul X, imobil asupra căruia petentul își exercită dreptul de folosință în baza unui contract de comodat.

In fapt, în cursul anului X, petentul a înregistrat ca și cheltuială deductibilă la calculul venitului impozabil:

- contravaloarea facturii nr.X reprezentând lucrări amenajări grup sanitar cabinet de avocatură
- contravaloarea facturii nr.X reprezentând tâmplărie PVC cu geam termopan
- contravaloarea facturii nr.X reprezentând materiale necesare pentru realizarea unor lucrări de tencuială și zugrăvire.

In contestația formulată, petentul arată că, cabinetul nu a făcut o lucrare nouă, o lucrare de investiție care să nu mai fi existat înainte de reparație, ci a făcut **o lucrare de reparații a unui spațiu existent, aducându-l la starea inițială și de bună folosință**.

La dosarul cauzei, petentul depune o copie a **contractului de comodat din data de X**, încheiat între domnul X și Cabinet Individual de Avocat X, având ca obiect cedarea cu titlu gratuit a dreptului de folosință asupra spațiului situat în orașul X cu destinație punct de lucru avocatură, în care părțile au convenit printre altele, în ceea ce privește **obligățiile comodantului**, **să predea spațiul în stare bună** și în ceea ce privește **obligățiile comodatarului**, **să conserve spațiul ca un bun proprietar**.

De asemenea, prin contestație, contestatorul enumeră operațiunile efectuate, respectiv lucrări executate care nu au înlocuit sau reparat un bun existent, astfel: pereți placați cu faianță, în condițiile în care, inițial erau cu igrasie și tencuială parțial căzută), placare pardoseală cu gresie, în condițiile în care, inițial pardoseala a fost din beton, achiziționare uși și ferestre din material plastic, termopan, în condițiile în care, cele inițiale erau putrezite și exfoliate.

Astfel, prin prisma celor reținute mai sus și în condițiile în care, obligația comodantului era să predea spațiul în stare bună, organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la calculul amortizării legale, întrucât lucrările efectuate, reprezintă cheltuieli cu investiții privind amenajări interioare, efectuate pentru Cabinet de avocatură, care face obiectul contractului de comodat și care reprezintă mijloace fixe amortizabile, fiind deductibilă doar cheltuiala cu amortizarea.

In drept, prevederile legale din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare perioadei supuse soluționării, 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;

... d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

(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;”

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

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

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

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:[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

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 aferenta utilizării în scopul afacerii;"

În speța, se reține că, cheltuiala totală în sumă de 17.892 lei, efectuată la nivelul anilor 2007 și 2008, reprezentând contravaloare investiții pentru Cabinetul de avocat, poate fi recuperată prin deducerea amortizării potrivit dispozițiilor de mai sus și nu prin includerea integrală pe costuri a valorii acestora.

În ce privește contractul de comodat, potrivit art.1561 din Codul Civil, "comodatul este esențial gratuit", fiind conform art.1560 "un contract prin care cineva împrumută altuia un lucru **spre a se servi de dânsul**, cu îndatorire de a-l înapoia".

De asemenea, potrivit dispozițiilor art.1564 din Codul Civil, comodatarul **este dator să îngrijească**, ca un bun proprietar **de conservarea lucrului împrumutat** și nu poate să servească decât la trebuința determinată prin natura lui (...).

În contextul normelor legale de mai sus, petentul, în calitate de comodatari, a efectuat o serie de lucrări la spațiul împrumutat constând în modernizări, respectivele lucrări fiind lucrări de investiții care modifică parametrii inițiali ai construcției și nu lucrări de întreținere.

Prin urmare, **se reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la modificarea bazei de impunere**, prin majorarea acesteia cu contravaloarea investițiilor efectuate, suportate integral pe cheltuieli la nivelul anilor X și concomitent, diminuarea acesteia prin aplicarea deducerilor normelor de amortizare conform prevederilor legale aplicabile speței.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Cabinet Individual de Avocat X din X, împotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.X emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, care vizează suma de **X lei** reprezentând:

- **X lei - impozit pe venit**
- **X lei - majorări de întârziere aferente**

Prezenta poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara în termen de 6 luni de la comunicare.

Lucian Heiuș

Director Executiv