

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Vâlcea

DECIZIA NR. din2005

privind modul de soluționare a contestației formulate de C.M.I..., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr....

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Curtea de Apel Pitești -Secția Comercială și de Contencios Administrativ - Complet contencios, asupra contestației formulate de C.M.I....înregistrată în prima instanță la Tribunalul Rm.Vâlcea la data de08.2004, ce a făcut obiectul dosarului nr.2005/CAF/2004.

Contestația are ca obiect măsura de neacordare la deducere a cheltuielilor nedeductibile în suma de ... lei, stabilită prin procesul verbal încheiat de organele de control ale Administrației Finanțelor Publice a municipiului Rm.Vâlcea .

În fapt, CMI ... a formulat la data de08.2004 contestație la Tribunalul Vâlcea - Secția contencios administrativ, care prin Sentința nr./11.2004 a dispus respingerea în parte a acesteia pentru suma de.... lei și anulară parțială a procesului verbal nr./2004 cu privire la suma de ... lei .

Prin adresa nr./2004, Administrația Finanțelor Publice Vâlcea a formulat recurs împotriva Sentinței nr./11.2004 pronunțată de Tribunalul Vâlcea în dosarul nr./CAF/2004 ca netemeinică și nelegală solicitând casarea acesteia și trimiterea spre rejudecare la Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea, potrivit dispozițiilor OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În oedintă publică din 01.2005, Curtea de Apel Pitești dispune admiterea recursului declarat de AFP Rm.Vâlcea împotriva sentinței nr., pronunțată de Tribunalul Vâlcea - Secția contencios administrativ, în dosarul nr./CAF/2004, precum și casarea sentinței pronunțate și trimiterea cauzei spre soluționare la Direcția Finanțelor Publice Vâlcea .

La data de .03.2005, cu adresa nr., Serviciul juridic din cadrul DGFP Vâlcea a comunicat cele de mai sus, arătând că potrivit Deciziei nr./R-C pronunțate de Curtea de Apel Pitești - Secția comercială și de contencios administrativ se impune soluționarea contestației formulate de C.M.I..., potrivit dispozițiilor OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală .

Contestația este semnată Dr... în calitate de reprezentant legal al cabinetului medical

Petentul a respectat termenul legal de 30 zile prevăzut de art.171 alin.1 și condițiile prevăzute la art. 170 din Codul de procedură fiscală aprobat de OG nr. 92/2003.

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.169 alin.(1) și art. 173, alin.1, lit.a din Codul de procedură fiscală aprobat de OG 92/2003 Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să soluționeze contestația formulată de CMI ..., transmisă de Curtea de Apel Pitești la DGFP Vâlcea la data de ...2005 și înregistrată aici sub nr./2005, împotriva procesului verbal de verificare din2004 .

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

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele

:

A. CMIformulează contestație împotriva procesului verbal, motivând următoarele :

Petentul susține ca în data ...2004 a fost încheiat de organele de inspecție fiscală ale AFP Rm.Vâlcea proces verbal ce a fost contestat în termenul legal, iar prin Decizia nr./2004 s-a dispus desființarea CAP III- Impozit pe venit și refacerea acestuia în conformitate cu considerentele legale reținute în conținutul soluției pronunțate .

În urma reverificării a fost încheiat procesul verbal, prin care organele de inspecție fiscală pastrează aceiași eroare comisă în procesul verbal din data de

Petentul susține ca a respectat prevederile art.16, pct.2 din Normele metodologice de aplicare a OG nr.73/1999, acesta considerând ca au fost îndeplinite condițiile generale în ceea ce privește cheltuielile care sunt aferente veniturilor, respectiv :

- să fie efectuate în interesul activității ;
- să corespundă unor cheltuieli efective și să fie judecate cu documente ;
- să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite .

Petentul susține ca a îndeplinit cumulativ aceste prevederi legale, dar în mod cu totul nejustificat organele fiscale au dat o altă interpretare menținând decizia de a considera suma de lei drept cheltuieli nedeductibile .

B. Din procesul verbal contestat rezultă următoarele :

Verificarea impozitului pe venit s-a efectuat în baza OG nr.73/1999 privind impozitul pe venit, a OG nr.7/2001, aprobată prin Legea nr.493/2002, cu modificările și completările ulterioare .

În urma verificării documentelor justificative, respectiv a Registrului Jurnal de Încasări și Plăți, organul de control a constatat că CMI ... a efectuat în anul 2000 cheltuieli în suma de ... , reprezentând c/val. cheltuieli modernizare (ciment, caramida, plăci azbociment, țigla acoperiș) .

Organul de control a stabilit că suma de ... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile ce au fost efectuate în baza Contractului de Comodat încheiat cu Casa de Asigurări de Sănătate Vâlcea, încălcându-se prevederile HGR nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

Totodată organele de inspecție fiscală au constatat că CMI ... a înregistrat în evidența cheltuieli în suma de ... lei reprezentând c/val serviciu cafea achiziționat cu factura nr./2000 de la ..., factura care nu prevede că beneficiarul este cabinetul medical verificat, încălcându-se prevederile art.16, pct.2 din Normele metodologice de aplicare a OG nr.73/1999 .

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă controlului, se rețin următoarele :

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă măsura de neacordare a deductibilității cheltuielilor în suma de ... lei pe anul 2000 a CMI ... este legal stabilită de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Rm.Vâlcea prin procesul verbal de control .

În fapt, în anul 2000 CMI ... a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în suma delei, reprezentând c/val serviciu de cafea, achiziționat cu factura fiscală nr./07.2000 de la, pe care a considerat-o deductibilă la calculul venitului impozabil.

Totodată CMI, a efectuat cheltuieli pentru repararea spațiului deținut în baza Contractului de Comodat nr. /10.1999 și respectiv /09.2000 încheiat cu Casa de Asigurări de Sănătate Vâlcea, existente în copie la dosarul cauzei, constând în achiziționarea de ciment, caramida, plăci azbociment, țigla acoperiș, pe care de asemenea le-a considerat deductibile .

În drept, Normele metodologice de aplicare a art.16, din O.G.73/1999, aprobate de H.G.1066/1999, la pct.2 precizeaza ca : " Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului, astfel cum rezulta din evidențele contabile conduse de contribuabili .

Condițiile generale pe care trebuie sa le îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt :

- a) sa fie efectuate în interesul activității ;**
 - b) sa corespunda unor cheltuieli efective oi sa fie justificate cu documente ;**
 - c) sa fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite .**
- [...] " .

a) Referitor la suma de ... lei, reprezentând contravaloarea unui serviciu de cafea achiziționat cu factura nr./07.2000, pentru alt beneficiar decât cabinetul medical, se reține ca potrivit dispozițiilor legale menționate mai sus cheltuiala nu este aferenta venitului realizat de contribuabil oi nu a fost efectuată în interesul desfaourarii activității proprii a acestuia .

În consecința, rezulta ca petentul a inclus în mod eronat pe cheltuieli suma de ... lei ce reprezinta cheltuiala nedeductibila .

În același sens apreciaza oi Tribunalul Vâlcea prin sentința nr./11.2004, care a procedat la analiza pe fond a cauzei, serviciul juridic din cadrul DGFP Vâlcea prin scrisoarea nr./04.2005 precum oi AFP Rm. Vâlcea prin referatul nr./03.2005, existente în copie la dosarul cauzei.

b) În ceea ce privește suma de... lei, speța supusa soluționarii este daca este deductibila în condițiile în care aceasta reprezinta cheltuieli efectuate pentru repararea spațiului în care contribuabilul își desfășoara activitatea, spațiu ocupat în baza unui contract de comodat încheiat cu Casa de asigurari de sanatate.

Petenta susține ca aceasta suma reprezinta cheltuieli de reparații la acoperioul cabinetului efectuate pentru buna desfășurare a activității .

În procesul verbal de control organul de inspecție fiscala nu acorda deductibilitate cheltuielilor în cauza, pe motivul ca acestea sunt cheltuieli de modernizare efectuate în baza unui contract de comodat încheiat cu Casa de Asigurari de Sanatate Vâlcea.

Astfel organele de inspecție fiscala au apreciat ca s-au încălcat prevederile HG 909/1997 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii 15/1990 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale oi necorporale, care menționeaza : " Amortizarea cheltuielilor de investiții oi a modernizarilor efectuate la mijloacele fixe **concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune** este în sarcina agentului, a persoanei fizice sau a asociației fara personalitate juridica care desfășoara activitatea în scopul realizarii de venituri", respectiv care a efectuat investiția , constatându-se ca acest tip de contract de comodat nu se numara printre cele trei tipuri de contracte enumerate de legiuitor.

În drept, **contractul de comodat** (de împrumut de folosința) este reglementat de art.1560 -1575 Cod civil oi reprezinta o convenție prin care una din părți, numita comodant, transmite în folosința temporara oi gratuita altei persoane, numita comodat, un bun determinat, cu obligația acestuia din urma de a-l înapoia în individualitatea sa.

Unul din caracterele sale juridice este acela ca acest tip de contract este un contract real cu titlu GRATUIT.

Contractul de închiriere (locațiune) reglementat de art. 1410-1453 oi 1470 -1490 Cod civil reprezinta contractul de voința realizat între doua părți prin care una dintre ele se obliga sa acorde celeilalte, folosința, totala sau parțiala, a unui bun în schimbul unei sume de bani sau al altei prestații .

Din cele de mai sus se reține ca deosebirea dintre cele doua contracte, îl reprezintă prețul contractului.

Astfel daca chiria lipseste contractul este calificat drept contract de comodat.

În cauza, în aceiași sens opinia a Tribunalului Vâlcea în motivarea Sentinței nr., prin care se arată ca, contractul de comodat nu este altceva decât un contract de închiriere cu titlu gratuit.

Fața de cele de mai sus se reține ca eronat organele de inspecție fiscală au apreciat ca contractul de comodat nu se afla printre cele enumerate de legiuitor astfel încât amortizarea cheltuielilor de investiții ori a modernizărilor la imobilul dat în comodat nu sunt deductibile la calculul venitului impozabil.

Mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze natura cheltuielilor efectuate de contribuabil deoarece califică lucrarea drept modernizare fără a se **susține sau proba în vreun fel ca nu s-ar fi impus înlocuirea acoperiului** cu un altul de calitate rezonabilă.

În drept, pct. 47 alin.4 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoanele fizice, care au calitatea de contribuabili, în conformitate cu preved. O.G.73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin O.M.F.215/2000, precizează :

"Sunt amortizabile, în conformitate cu prevederile legale numai bunurile înregistrate în Registrul-inventar"

Pct.7 din NM de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, aprobat prin H.G.R. 909/1997 precizează :
"Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării [...] investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării acestora, și care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;[....]

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient [...]"

Având în vedere situația de fapt și de drept, se reține ca cheltuielile efectuate de petent cu achiziționarea de materiale reprezentând: ciment, cărămidă, plăci de azbociment și țiglă acoperitoare în valoare de au avut ca scop repararea spațiului (acoperiul) în care contribuabilul își desfășoară activitatea, pentru o mai bună exploatare a acestuia și nicidecum modernizarea acestuia întrucât nu poate fi vorba de o sporire a gradului de confort.

Neanalizând natura cheltuielilor efectuate, **nesusținând sau proba în vreun fel ca nu s-ar fi impus înlocuirea acoperiului** cu un altul de calitate rezonabilă de către contribuabil organele de inspecție fiscală califică astfel nejustificat "lucrarea" drept modernizare.

Având în vedere cele de mai sus, de reținut este faptul că efectuarea unor lucrări de o calitate ce asigură o exploatare corespunzătoare și decentă a spațiului în care sunt încorporate nu poate constitui o modernizare, cu aspectul unei cheltuieli voluptuorii de sporire a gradului de confort .

Având în vedere situația de fapt și de drept, rezultă că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat suma de...lei cheltuielii nedeductibile la calculul venitului net impozabil apreciind nejustificat că aceasta reprezintă valoarea cheltuielii modernizare, susținerea petentei aparând întemeiate pentru acest caput de cerere .

Fața de această situație organele de soluționare se vor pronunța în consecință, în sensul admiterii contestației formulate pentru suma de...lei, organele teritoriale de impunere urmând să refacă decizia de impunere anuală pe anul 2000 a CMI

Asupra contestației formulate de CMI ..., serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, opiniază în același sens .

Pentru considerentele aratate mai sus oi în temeiul 174 alin.(1); 178 alin.(1) lit.a ; art. 179; 180 din Codul de Procedura fiscala rep. aprobat de OG 92/2003 se :

D E C I D E

Art.1 Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulate de **CMI** ... privind masura de neacordare a deductibilității cheltuielilor suma de lei .

Art.2 Admiterea în parte, ca întemeiata, a contestației formulate de **CMI** privind masura de neacordare a deductibilității cheltuielilor în suma de ... lei.

Decizia este definitiva în sistemul cailor administrative de atac oi poate fi atacata în termen de 30 de zile la Tribunalul Vâlcea.

**DIRECTOR EXECUTIV,
Ec. Gheorghe Gogârnoiu**