



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului ...



DECIZIA NR.108 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2009

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală, asupra contestației formulată de **C.I.A. ...**, cu sediul în localitatea ..., comuna ..., nr. ..., județul ...

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2009** emisă, de Activitatea de inspecție fiscală, în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009**, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul statului, a sumei de ... lei, reprezentând

- ... lei, impozit pe venit stabilit suplimentar;
- ... lei, majorări aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar.

De asemenea, contribuabilul contestă **Dispoziția nr. .../...2009** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Direcția generală a finanțelor publice a județului ..., constatând că sunt indeplinite dispozițiile art. 205 și art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, petentul solicită anularea Deciziei de impunere nr. .../...2009 și Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul statului, a sumei de ... lei, reprezentând:

- ... lei, impozit pe venit stabilit suplimentar;
- ... lei, majorări aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, motivând faptul că, baza de impunere, suplimentară, a fost stabilită, în mod eronat, urmare neacordării dreptului de deducere pentru unele cheltuieli, în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei, cheltuieli aferente anului 2005;
- ... lei, cheltuieli aferente anului 2006 ;
- ... lei, cheltuieli aferente anului 2007.

Petentul susține că, aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal întrucât au fost efectuate pentru buna desfășurare a obiectului de activitate, astfel că, solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../...2009, emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar, impozit pe venit în sumă de ... lei, astfel:

- ... lei, pentru anul 2005;
- ... lei, pentru anul 2006;
- ... lei, pentru anul 2007.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că, pentru perioada anilor 2005 - 2007, a fost majorată baza impozabilă, urmare neacordării dreptului de deducere pentru suma de ... lei, astfel:

a) În anul 2005 organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei, impozit pe clădiri, teren;
- ... lei, calculator, unitate centrală;
- ... lei, fripteusa și hotă;
- ... lei, alte cheltuieli înregistrate pe baza unor facturi care nu au fost emise pe numele contribuabilului.

b) În anul 2006 organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei, impozit pe clădiri, teren, mijloace de transport;
- ... lei, impozit pe venit;
- ... lei, abonament ... pentru altă adresă decât sediul social;
- ... lei, cheltuială înregistrată pe baza bonului fiscal nr. .../...2006, fără factură.

c) În anul 2007 organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... **lei**, impozit clădiri;
- ... **lei**, impozit pe venit;
- ... **lei**, abonament ... pentru altă adresă decât sediul social;
- ... **lei**, bunuri achiziționate care nu au legătură cu activitatea (grătar, sistem boxe, hotă, etc);
- ... **lei**, contravaloarea lucrărilor de amenajare – investiții efectuate la sediul Biroului individual de Arhitectură ...

Pentru neplata în termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar, organele de inspecție au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de ... **lei**.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatorului, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

In fapt, prin **Decizia de impunere nr. .../...2009** au fost stabilite, în sarcina contribuabilului, impozit pe venit stabilit suplimentar în suma de ... **lei** și majorări de întârziere aferente de ... **lei**.

Organele de inspecție fiscală au majorat baza de impunere, pentru perioada 2005 - 2007, cu suma de ... **lei**, ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru unele cheltuieli, astfel:

- ... **lei**, impozit clădiri asupra unor imobile care nu aparțin Biroului individual de Arhitectură ... ;
- ... **lei**, contravaloarea unui calculator (mijloc fix) înregistrată direct pe cheltuieli;
- ... **lei**, contravaloarea unor bunuri care nu au legătură cu activitatea contribuabilului (fripteusă, grătar, sistem boxe, hotă, etc);
- ... **lei**, alte cheltuieli înregistrate pe baza unor facturi care nu au fost emise pe numele contribuabilului;
- ... **lei**, impozit pe venit;
- ... **lei**, abonament ... pentru altă adresă decât sediul social al contribuabilului;
- ... **lei**, cheltuială înregistrată pe baza bonului fiscal nr. .../...2006, fără factură;
- ... **lei**, contravaloarea lucrărilor de amenajare - investiții efectuate la imobilul unde este sediul Biroului individual de Arhitectură ... (șemineu, încălzire centrală, amenajări interioare).

Pe de altă parte, contestatorul susține că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal întrucât au fost efectuate pentru buna desfășurare a obiectului de activitate.

În sprijinul afirmațiilor sale, contestatorul depune următoarele documente:

- Contractul de comodat, autentificat sub nr. .../...2001, modificat prin Actul adițional nr. .../...2002 și Actul adițional nr. .../...2003
- Contractul de comodat nr. .../...2003
- Contractul de furnizare de servicii de comunicații electronice nr. ... din data de ...1994.

In drept, art. 48 alin. (4) lit. a), lit. b), alin. (5) lit. i), alin. (7) lit. a), lit. c) și lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează următoarele:

„ (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;[...]

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

c) impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate;[...]

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

Potrivit pct. 37 lit. a) - c) și pct. 38 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, se prevede:

“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;”**

De asemenea, pct. 43 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele:

„43. 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 din Codul fiscal;[...]**”

În perioada supusă verificării, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale și titlului II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, art. 4 lit. d) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, prevede:

„Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix”, prevederi care se regăsesc și la art. 24 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, după cum urmează:

„(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:

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;”

În ceea ce privește investițiile aferente clădirilor, pct. 7 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997, precizează:

„Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care măjorează valoarea de intrare a acestora.

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;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

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

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% . Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

De asemenea, potrivit pct. 15 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale,

modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997, se prevede:

“Amortizarea cheltuielilor de investiții și a modernizărilor la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune este în sarcina agentului economic, a persoanei fizice sau a asociației fără personalitate juridică, care desfășoară activitate în scopul realizării de venituri, care a efectuat investiția. Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare pe perioada inițială a contractului de concesiune, închiriere sau locație de gestiune sau pe durata normală de utilizare rămasă, după caz. În situația în care durata normală de utilizare rămasă este mai mică decât perioada inițială a contractului recuperarea cheltuielilor de investiții se face pe durata normală de utilizare rămasă.”

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- **Contractul de comodat**, autentificat sub nr. .../...2001, modificat prin Actul adițional nr. .../...2002 și Actul adițional nr..../...2003, a fost încheiat între: ..., domiciliată în satul ... nr. ..., com. ... și ... , domiciliat în ..., str. ..., bloc ..., scara ..., etaj ..., apartament ..., în calitate de proprietari (comodanți), pe de o parte și Biroul individual de Arhitectură ... , în calitate de comodat.

Obiectul contractului îl reprezintă „folosința cu titlu gratuit a imobilelor situate în localitatea ..., nr. ..., comuna ..., județul ...”.

- **Contractul de comodat nr. .../...2003** a fost încheiat între ... și ..., domiciliați în ..., str. ..., bloc ..., scara ..., etaj ..., apartament ..., clienți ai contractului de furnizare servicii de comunicații electronice nr. .../...1994 cu SC Z SA, în calitate de comodanți, pe de o parte și Biroul individual de Arhitectură ... , în calitate de comodat.

Potrivit art. 2 din contract, „Comodanții acordă comodatarului sub formă de comodat – împrumut bunul reprezentat de serviciile de comunicații electronice – telefonie fixă, internet, servicii audio vizuale de tip satelit existente la domiciliul din ..., str. ..., bloc ..., scara ..., etaj ..., apartament ..., cu titlu de folosință gratuită.”

La cap.IV, art. 7 din Contractul de comodat, autentificat sub nr. .../...2001, modificat prin Actul adițional nr. .../...2002 și Actul adițional nr..../...2003, se prevăd următoarele: „Comodatarul suportă toate cheltuielile integrale necesare folosinței imobilelor, neavând dreptul să solicite restituirea acestor cheltuieli – art. 1568 Cod civil – care sunt un accesoriu al folosinței: consum energie electrică, consum combustibil pentru încălzire

(lemne, butelii de aragaz), reparații și menținerea în stare de siguranță în exploatare și funcționalitate a imobilelor, îmbunătățiri confort, extinderi clădiri, amenajări interioare și exterioare clădiri, amenajări în curtea și grădina aferentă imobilelor și perimetrul curții, reabilitare clădire anexă și locuință, realizare de locuință nouă, conform Legii locuinței nr. 114/1996 republicată, lucrări de consolidare la construcțiile existente, asigurări imobile, convorbiri telefonice, impozite și taxe pentru teren și imobile, lucrări de branșamente pentru instalații, reparații instalații, realizarea de noi instalații interioare și exterioare, cheltuieli de curățenie și igienizare.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se rețin următoarele :

a) Condițiile 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.

Întrucât, contribuabilul a achiziționat bunuri (fripteusă, grătar, sistem boxe, hotă, etc), care nu au legătură cu activitatea sa, precum și datorită faptului că acesta a înregistrat plăți pe baza unor documente emise pe numele altor persoane, organele de inspecție au procedat în mod legal la neacordarea dreptului de deducere pentru aceste cheltuieli.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, în mod legal, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu abonamentul ... ce fac obiectul Contractului de comodat nr. .../...2003, care la art. 2 precizează următoarele: „Comodanții acordă comodatarului sub formă de comodat – împrumut bunul reprezentat de serviciile de comunicații electronice – telefonie fixă, internet, servicii audio vizuale de tip satelit existente la domiciliul din ..., str. ..., bloc ..., scara ..., etaj ..., apartament ..., cu titlu de folosință gratuită.”

b) Cheltuielile aferente mijloacelor fixe amortizabile precum și cheltuielile de investiții și a modernizărilor la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune, se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, astfel că, în mod legal, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile înregistrate de contribuabil privind achiziția unui calculator și a celor efectuate pentru modernizarea imobilului ce face obiectul Contractului de comodat, autentificat sub nr. .../...2001, modificat prin Actul adițional nr. .../...2002 și Actul adițional nr..../...2003.

Se face precizarea că, în timpul inspecției fiscale, organele de control au calculat cheltuieli cu amortizarea pentru calculatorul achiziționat pentru o perioadă de doi ani (anul 2006 și anul 2007).

Fata de cele retinute, se concluzionează ca, organele de inspecție, în mod legal, au stabilit, în sarcina contribuabilului, impozitul pe venit, suplimentar, în sumă de ... lei, astfel că, se va respinge contestația formulată, ca neîntemeiată.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar, se reține că, stabilirea de majorări de întârziere în sarcina contestatorului, reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatorului a fost reținut debitul de natura impozitului pe venit, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere, societatea datorează și suma de ... lei, cu titlu de **majorări de întârziere** aferente impozitului pe venit, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accesoriul urmează principalul*, drept pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr. .../...2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. a județului ... prin biroul de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În drept, art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. a județului ..., prin biroul de soluționare a contestațiilor, este competentă să soluționeze „**Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală,[...].**”

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" , la pct. 1 din Anexa 2 - Instrucțiunile de completare

a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", prevede:

„Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului”

Intrucât măsurile stabilite prin **Dispoziția nr. .../...2009** nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare revine organului emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **C.I.A. ...**, pentru suma de **... lei**, reprezentând:

- **... lei**, impozit pe venit stabilit suplimentar;
- **... lei**, majorări aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ... în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR COORDONATOR,