

DECIZIA nr..282 din 2009
privind solutionarea contestatiei formulata de domnul X,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.53037/02.10.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice sector , prin adresa nr. ... asupra contestatiei formulata de domnul X, cu domiciliul in Bucuresti, .., sector .

Obiectul contestatiei inregistrata la A.F.P. sector sub nr. ..., completata cu adresa inregistrata sub nr...., il constituie Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr...., comunicata contribuabilului la data de **12.08.2009**, prin care s-au stabilit pentru anii 2005 - 2007, diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in suma totala de ... lei, precum si obligatii de plata accesorii pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar in suma totala de ... lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de contribuabilul X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata contribuabilul X solicita revizuirea calculului pentru stabilirea bazei de impunere, intrucat aceasta a fost majorata in mod eronat ca urmare a aprecierii ca nedeductibile a chetuielilor aferente spatiului de desfasurare a activitatii, desi acestea au fost efectuate in interesul afacerii, in scopul obtinerii de venituri si sunt justificate cu documente, astfel:

- **pentru anul fiscal 2005**, au fost apreciate ca nedeductibile fiscal urmatoarele sume:
 - ... lei reprezentand contravaloare tamplarie PVC, anexand in sustinere contractul de comodat semnat intre X si PFA X, la data de ..2005;
 - ... lei reprezentand contravaloare deplasare bilete de avion, pe motiv ca deplasarile au fost facute in interesul afacerii, in scopul obtinerii de venituri pentru atragerea de noi turisti din afara tarii, de a face publicitate, in vederea promovarii vilei Y;
- **pentru anul fiscal 2006**, a fost apreciata ca nedeductibila fiscal suma de ... lei reprezentand contravaloare asigurare auto, anexand in sustinere doua contracte de comodat semnate intre Z si PFA X;
- **pentru anul fiscal 2007**, au fost apreciate ca nedeductibile fiscal urmatoarele sume:
 - ... lei reprezentand contravaloare materiale de constructii, respectiv caramida de sticla, platita cu carte de credit pentru care s-a eliberat bon fiscal cu semnatura si stampila;

- ... lei reprezentand cheltuiala facuta pentru lucrari topografice de SC ... SRL din ..., pentru care s-a eliberat factura si chitanta pe numele PFA X, iar lucrarile au fost necesare in vederea obtinerii unor avize pentru Primarie, Pompieri, ORC, pentru vila.

II. Urmare raportului de inspectie fiscala nr. ... intocmit de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice sector , a fost emisa Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ..., prin care s-au stabilit pentru anii 2005 - 2007, diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in suma totala de ... lei, precum si obligatii de plata accesorii pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar in suma totala de ... lei.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarului, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

In baza autorizatiei nr.... emisa de Primaria Sectorului ..., domnul X a desfasurat activitatea de inchiriere si subinchiriere a bunurilor imobiliare proprii sau inchiriere, pana la data de 13.12.2007, data la care si-a incetat activitatea prin depunerea autorizatiei la Primaria Sector .

Raportul de inspectie fiscala nr. ..., ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul si declarare a impozitelor si taxelor datorate bugetului de stat consolidat, in baza avizului de inspectie fiscala nr....., pentru perioada 22.03.2005 - 13.12.2007.

Pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. ... a fost emisa Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ..., prin care s-au stabilit pentru anii 2005, 2006 si 2007, diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus, in suma totala de ... lei, precum si obligatii de plata accesorii pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar in suma totala de ... lei.

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector a determinat corect in sarcina contribuabilului diferentele de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anii 2005 - 2007, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., in conditiile in care argumentele prezentate in sustinerea cauzei nu sunt de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala.

In fapt, Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ... a fost emisa de AFP Sector , in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., prin care s-a verificat P.F.A X, pentru anii 2005 - 2007, organele de inspectie fiscala stabilind urmatoarele:

-lei-

	2005	2006	2007
Venit brut declarat de contribuabil			
Venit brut stabilit de inspectia fiscala			
Cheltuieli deductibile declarate de contribuabil			
Cheltuieli deductibile stabilite de inspectia fiscala			
Venit net declarat de contribuabil			
Venit net stabilit de inspectia fiscala			

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata privind impozitul de venit si accesoriile aferente astfel:

Pentru anul 2005:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2006:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2007:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus.

Din totalul cheltuielilor stabilite de organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, contribuabilul contesta urmatoarele:

Pentru anul 2005:

- tamplarie PVC in suma de ... lei;
- bilete de avion in suma de ... lei;

Pentru anul 2006:

- asigurare auto in suma de .. lei;

Pentru anul 2007:

- materiale de constructii in suma de ... lei;
- lucrari topografice in suma de ... lei.

In drept, incidente spetei sunt dispozitiile în materie de impozit pe venit, prevazute de art. 48 alin.4, 5 si 7 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal:

“(4) Conditiiile generale pe care trebuie sa le îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, sunt:

a) sa fie efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii venitului, justificate prin documente;

b) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite.

c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute în titlul II, dupa caz;

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

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

2. activele ce servesc ca garantie bancara pentru creditele utilizate în desfasurarea activitatii pentru care este autorizat contribuabilul;

3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;

4. persoane care obtin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului III din prezentul titlu, cu conditia impozitarii sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul platii de catre suportator.

(5) Urmatoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...)

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independenta, cât si în scopul personal al contribuabilului sau asociatilor, sunt deductibile numai pentru partea de cheltuiala care este aferenta activitatii independente;”,

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

[...]

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

precum si prevederile H.G. nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, pct. 37 si pct.38 cu privire la **cheltuielile deductibile**, între care se regasesc si:

“37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

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

a) sa fie efectuate în interesul direct al activitatii;

b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;

c) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite.”

“38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

[...]

- cheltuielile cu functionarea si întretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit întelegerii din contract, **pentru partea aferenta utilizarii în scopul afacerii;**”

Având în vedere dispozitiile legale sus-citate, rezulta ca, în cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc **cumulativ** urmatoarele conditii: sunt efectuate în interesul direct al activitatii impozabile si nu în interes personal, sunt înregistrate corect în evidenta contabila în partida simpla si sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

De asemenea, sunt deductibile **numai** acele cheltuieli efectuate cu **functionarea si întretinerea bunului** care fac obiectul unui contract de comodat, utilizat în scopul afacerii.

1. Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate cu amenajarea spatiului de desfasurare a activitatii, detinut în baza unui contract de comodat, cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile fiscal cheltuielile

cu investitiile pentru amenajarea unui spatiu detinut in baza unui contract de comodat, in conditiile in care dispozitiile legale prevad pentru aceste bunuri (cele detinute in baza unui contract de comodat) ca sunt deductibile numai cheltuielile cu intretinerea si functionarea.

In fapt, din Raportul de inspectie fiscala nr. ..., rezulta ca in perioada 2005-2007, a fost majorata baza de impunere cu contravaloarea cheltuielilor cu amenajarea spatiului de desfacere a activitatii (tamplarie PVC, materiale de constructie, lucrari topografice).

Din documentele existente la dosar se retine ca:

In baza contractului de comodat, din data de 01.01.2005 domnul X si doamna Z au imprumutat persoanei fizice autorizate X, dreptul de folosinta cu titlu gratuit a imobilului situat in orasul ..., str. ..., in vederea desfasurarii activitatii.

In contract se stipuleaza urmatoarele:

"Obligatiile comodatarului:

- sa conserve bunul imprumutat, ca un bun gospodar;
- sa suporte cheltuielile de intretinere ale imobilului;
- sa aduca imbunatatiri, functie de necesitati;
- sa restituie bunul la expirarea termenului."

In acest context, contribuabilul PFA X a inregistrat in evidenta contabila pentru perioada 2005-2007, contravaloarea cheltuielilor cu amenajarea imobilului ce face obiectul unui contract de comodat (tamplarie PVC, materiale de constructie, lucrari topografice).

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca din punct de vedere fiscal aceste cheltuieli nu sunt deductibile si nu pot fi luate in calcul la stabilirea venitului impozabil, intrucat contribuabilul nu a prezentat documente pentru a demonstra ca acestea au fost realizate in scopul obtinerii de venituri, potrivit art.48 alin.4 lit.a din legea nr.571/2003, respectiv nu sunt justificate cu documente, respectiv situatii lucrari, deviz, etc.

In drept, in ceea ce priveste contractul de comodat, sunt aplicabile si dispozitiile art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil:

"Art. 1561. - Comodatul este **esential gratuit.**"

"Art. 1564 - Comodatarul este dator sa ingrijeasca, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului imprumutat, **si nu poate sa se serveasca decat la trebuinta determinata prin natura lui**, sau prin conventie, sub pedeapsa de a plati daune-interese, de se cuvine."

"Art. 1569. - Comodatorul, facand speze necesare la uzul lucrului imprumutat, nu poate sa le repete."

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor privind amenajarea bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat, prin adresa nr. ..., organul de solutionare a contestatiei a solicitat punctul de vedere atat Directiei generale legislatie impozite directe, cat si Directiei generale juridice din cadrul MEF, urmare careia:

1. prin adresa nr. ..., inregistrata la DGFP-MB sub nr. ..., Directia generala legislatie impozite directe din cadrul MEF a comunicat urmatoarele:

"Comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de intretinere), neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosintei."

2. prin adresa nr. ..., inregistrata la DGFP-MB sub nr. ..., Directia generala juridica din cadrul MEF a comunicat urmatoarele:

"Potrivit doctrinei juridice, comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de exemplu, reparatiile locative ale casei), neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli (art. 1569 din Codul civil), care sunt un accesoriu al folosintei. (...)

Sunt cheltuieli deductibile doar acele cheltuieli realizate cu functionarea si intretinerea bunului care fac obiectul contractului de comodat, utilizat in scopul afacerii."

*Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale mai sus citate, rezulta ca **sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu functionarea si intretinerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat si numai pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii.***

*Dispozitiile fiscale in materie sunt intarite si de doctrina juridica referitoare la contractul de comodat, potrivit careia comodatarul este obligat sa suporte doar cheltuielile **necesare** folosintei lucrului, respectiv doar reparatiile mici numite si locative, care reprezinta un accesoriu al folosintei. Obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere a imobilului) pe perioada derularii contractului, iar la sfarsitul contractului sa-l predea in starea initiala, **astfel ca orice obligatie suplimentara asumata de comodat vizand reparatii capitale, modernizari si orice alte reparatii care nu rezulta din folosinta lucrului, fiind in sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.***

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 1420, art. 1421, art. 1447 si art. 1448 din Codul civil:

"Art. 1420. - Locatorul este dator, prin insasi natura contractului, fara sa fie trebuinta de nici o stipulatie speciala:

1. de a trada*) locatarului lucrul inchiriat sau arendat;
2. de **a-l mentine in stare de a putea servi la intrebuintarea** pentru care a fost inchiriat sau arendat;
3. **de a face ca locatarul sa se poata folosi neimpiedicat in tot timpul locatiunii."**

"Art. 1421. - Locatorul trebuie sa tradea (sa predea) lucrul in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat.

In cursul locatiunii, trebuie sa se faca toate acele reparatii ce pot fi necesare, **afara de micile reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina locatarului."**

"Art. 1447. - Reparatiile mici numite locative, ce raman in sarcina locatarului, daca nu s-a stipulat din contra, sunt acele pe care obiceiul locului le considera de astfel si intre altele sunt urmatoarele:

reparatia vetrei sobelor, a gurii lor, a capacelor s.c.l. a stricarii tencuielii din partea de jos a peretilor camerei si a altor locuri de locuinta pana la inaltimea de un metru;

la parchet si dusumele, intrucat numai unele bucati sunt stricate;
a geamurilor, intrucat sfaramarea lor nu ar fi urmat din cauza unei intamplari extraordinare ori fortei majore, **de care nu poate fi responsabil locatarul**;
a usilor, ferestrelor, broastelor, verigilor si altfel de incuietori."

"Art. 1448. - Niciuna din reparatiile reputeate locative nu cad in sarcina locatarului cand stricaciunile au fost cauzate prin vechime sau forta majora."

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. ..., organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitatea sumei de ... lei, care se compune din: ... lei - **tamplarie PVC**, aferente anului 2005, ... lei - **materiale de constructii** si ... lei - **lucrari topografice**, aferente anului 2007.

Se observa ca aceste cheltuieli nu pot fi considerate a fi deductibile din punct de vedere fiscal, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. - comodantul (proprietarul bunului imobil, respectiv domnul X si doamna Z), **avea obligatia legala de a preda comodatarului imobilul in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat in scopul prevazut in contract (spatiu de desfasurare a activitatii)** si de a suporta toate acele reparatii necesare, cu exceptia micilor reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina comodatarului.

Prin urmare, argumentul contestatorului potrivit caruia scopul lucrarii de montaj tamplarie TVC a fost acela de a realiza venituri suplimentare, cata vreme aceste cheltuieli cad in sarcina comodantului (proprietarului), cu atat mai mult cu cat s-a schimbat destinatia imobilului in cauza, respectiv din locuinta a unei persoane fizice, in loc de desfasurare a activitatii de catre persoana fizica autorizata, respectiv al PFA X.

2. - obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a intretine imobilul pe perioada derularii contractului, in stare de intrebuintare, **astfel cum a fost predat**. De aici rezulta obligatia comodatarului de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere) spre deosebire de reparatiile capitale si repararea degradarilor provenind din uzul normal al lucrului, care sunt in sarcina comodantului, conform art. 1420 din Codul civil.

Prin urmare, cheltuielile efectuate de PFA nu reprezinta cheltuieli aferente unor **mici reparatii**, astfel cum sunt definite de dispozitiile art. 1447 din Codul civil, **in cazul in speta fiind vorba de o investitie majora efectuata asupra imobilului**, in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si al sporii gradului de confort, care conduce in mod direct la majorarea valorii acestui imobil.

Mai mult, contribuabilul **nu a procedat la repararea**, ci la **inlocuirea** tamplariei, sau la montarea materialelor de constructii, respectiv a caramizilor de sticla, etc.

4. - referitor la suma de ... lei reprezentand contravaloarea cheltuielilor efectuate pentru lucrari topografice de SC ... SRL, mentionam ca acesta cheltuiala nu reprezinta o cheltuiala efectuata **in interesul direct al activitatii**, asa cum in mod expres stipuleaza pct. 37 din normele metodologice de aplicare a art. 48 din Legea nr.

571/2003, aprobate prin HG nr. 44/2004, aceste cheltuieli nefiind efectuate in interesul direct al activitatii.

Mai mult, din copia facturii nr.... prezentata in sustinere, nu se poate identifica cheltuiala care s-a efectuat, respectiv denumirea produselor si serviciilor, ori potrivit pct.14 din Norma metodologica privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobata de Ordinul MFP nr.1040/2004:

“Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale, prevazute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele si prenumele contribuabilului, precum si adresa completa;
- numarul documentului si data întocmirii acestuia;
- mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economico-financiare (când este cazul);
- **continutul operatiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, si temeiul legal al efectuării ei;**
- datele cantitative si valorice aferente operatiunii economico-financiare efectuate;
- numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii;
- alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor în documente justificative.”

*Prin urmare, conform prevederilor legale sus-citate, chetuielile sunt deductibile **numai daca sunt consemnate in inscriuri ce au calitatea de document justificativ** si numai daca se face dovada platii acestora. Pentru a dobandi calitatea de documente justificative, inscriurile care stau la baza inregistrarilor in evidenta contabila a persoanelor fizice ce desfasoara activitati independente trebuie sa cuprinda obligatoriu elementele principale prevazute in structura formularelor mentionate in normele metodologice mentionate mai sus si **sa furnizeze toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare**, inclusiv in ceea ce priveste **continutul operatiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, si temeiul legal al efectuării ei.***

Fata de cele mai sus aratate, se constata ca, PFA X a efectuat o serie de lucrari la spatiul imprumutat, constand in investitii care modifica parametrii initiali ai constructiei si nu lucrari de intretinere (singurele deductibile fiscal).

Mai mult, la restituirea acestui spatiu proprietarului, lucrarile efectuate devin avantajul persoanei fizice care a dat spatiul in comodat. Intrucat comodatul este un contract cu titlu gratuit, rezulta ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute de dispozitiile art. 946 din Codul civil, potrivit carora "una din parti voieste a procura, fara echivalent, un avantaj celeilalte", ori in cazul contractului de comodat, comodatul trebuie sa creeze un avantaj comodatarului si nu invers.

In contextul celor expuse, se retine ca, in cazul in speta au fost efectuate investitii asupra unui bun luat in comodat, ce nu pot fi considerate drept cheltuieli cu intretinerea si functionarea bunului respectiv pentru a fi deductibile fiscal.

Nu poate fi retinuta afirmatia contestatarului potrivit caruia *pentru montarea tamplariei PVC s-au aplicat masuri de simplificare, potrivit art.2 din OMFP nr.155/2007 privind aplicarea masurilor de simplificare pentru lucrarile de constructii-montaj prevazute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare*, intrucat prin instituirea masurilor de simplificare obligatorii, sistemul fiscal urmareste simplificarea procesului **de decontare a TVA-ului** atat intre agentii economici cat si intre acestia si bugetul statului, in situatia anumitor bunuri, ori contribuabilul X PFA **nu este inregistrat in scopuri de TVA**.

Aceste masuri obligatorii au intrat în vigoare incepand cu 1 ianuarie 2005 prin aprobarea O.G. nr. 83/2004 de Legea nr. 494/2004. Astfel art. 60 din Codul fiscal a fost modificat prin introducerea unui nou articol 160¹ – masuri de simplificare.

Prin urmare, rezulta ca AFP Sector a stabilit in mod corect ca sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal urmatoarele cheltuieli: ... lei - **tamplarie PVC**, aferente anului 2005, ... lei - **materiale de constructii** si ... lei - **lucrari topografice**, aferente anului 2007, intrucat acestea nu reprezinta cheltuielile datorate folosintei imobilului (reparatii locative), conform contractului de comodat incheiat in data de 01.01.2005, care, potrivit legii, cad in sarcina comodatului.

2. Cu privire la majorarea venitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor de deplasare in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca acestea sunt deductibile in conditiile in care contribuabilul nu a adus argumente noi in sustinerea cauzei iar documentele anexate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, prin contestatia formulata domnul X sustine ca este deductibila suma de ... lei reprezentand contravaloarea biletelor de avion, pe motiv ca a fost facuta in interesul afacerii, in scopul obtinerii de venituri pentru atragerea de noi turisti din afara tarii, de a face publicitate, in vederea promovarii vilei Y.

In drept, potrivit prevederilor pct.37 din H.G. nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu privire la **cheltuielile deductibile**:

“37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

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

a) sa fie efectuate în interesul direct al activitatii;
b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;
c) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite.”

“38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

[...]

- cheltuielile de delegare, detasare si deplasare, cu exceptia celor reprezentând indemnizatia de delegare, detasare în alta localitate, în tara si în strainatate, care este deductibila limitat;”

Potrivit dispozitiilor legale mentionate mai sus, cheltuielile de deplasare reprezinta cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, **cu conditia ca** acestea sa fie

justificate cu documente legal intocmite, respectiv care sa furnizeze toate informatiile prevazute în normele legale în vigoare.

Din documentele anexate in sustinere, precum si din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiilor, rezulta ca domnul X **nu a prezentat inscrisuri** (ordin de deplasare, **contracte**, s.a.) care sa demonstreze faptul ca deplasarea s-a efectuat in scopul realizarii de venituri.

Fata de cele mai sus prezentate, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contribuabilului conform carora cheltuiala a fost efectuata in scopul realizarii veniturilor, cata vreme nu a sustinut cu documente afirmatia sa, respectiv nu a prezentat/intocmit documente din care sa rezulte ca sunt indeplinite toate conditiile legale cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli.

Documentele prezentate de contestator, respectiv copia referatului de decont de deplasare si a chitantei nr.... din2005 nu pot fi considerate documente care sa justifice deplasarea domnului X in strainatate in scopul desfasurarii activitatii, in conditiile in care referatul este emis de persoana fizica autorizata si contine precizari cu caracter general precum ca s-a deplasat in scopul afacerii. Pentru justificarea deplasarii, pe langa factura fiscala emisa pe numele persoanei fizice autorizate sunt necesare si alte documente cum ar fi: ordin de deplasare stampilat la destinatie, contracte, si dovezi obiective care sa demonstreze scopul deplasarii.

Prin urmare, rezulta ca, in mod corect, AFP Sector a procedat la stabilirea cheltuielilor cu deplasarea in suma de ... lei ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, conform prevederilor art.48 alin.4 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

3. Referitor la majorarea venitului impozabil cu contravaloarea asigurarii auto in suma de ... lei.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr...., pentru anul fiscal 2006 organul de inspectie fiscala a *majorat venitul impozabil cu contravaloarea asigurarii auto CASCO in suma de ... lei.*

Contestatarul a anexat, cu privire la cheltuielile stabilite de catre organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile, contestate, urmatoarele documente:

1. contractul de comodat din data de2005, incheiat intre doamna Z, in calitate de comodanta si **X PFA, in calitate de comodatar**, avand ca obiect autoturismul marca ..., nr. de identificare ..., nr. de omologare ..., inmatriculat sub nr. ...;

2. contractul de comodat autentificat sub nr...., incheiat intre doamna Z, in calitate de comodanta si **X PFA, in calitate de comodatar**, avand ca obiect autoturismul marca ..., nr. de identificare ..., nr. de omologare ..., inmatriculat sub nr. ...;

3. Polita privind asigurarea autovehiculelor pentru avarii si furt nr. ..., incheiata intre Allianz-Tiriac Asigurari SA, in calitate de societate de asigurari si **doamna Z, in calitate de asigurat**, avand ca obiect autoturismul marca ..., mai sus mentionat;

4. chitantele nr. ... si nr. ..., potrivit carora **doamna Z, in calitate de asigurata** a achitat contravaloarea primelor de asigurare conform politiei nr.....

Asa cum s-a retinut anterior, potrivit dispozitiilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii pentru a putea fi deductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile efectuate trebuie sa fie aferente venitului realizat, respectiv sa fie efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii acestuia, sa fie justificate prin documente intocmite cu respectarea prevederilor pct. 13, 14 si 15 din Ordinul MFP nr.1040/2004 si sa vizeze bunuri din patrimoniul afacerii.

Din documentele mai sus enumerate, se constata ca, desi asigurarea CASCO vizeaza autoturismul marca ..., nr. de identificare ..., nr. de omologare ..., inmatriculat sub nr. ..., care, in cursul anului 2006, a fost dat cu titlu de imprumut catre **X PFA**, polita de asigurare este incheiata intre societatea de asigurare si **proprietara masinii respective, doamna Z**, plata primelor de asigurare fiind efectuata tot de catre aceasta.

In conformitate cu art. 48 alin.4, 5 si 7 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal:

“(4) Conditile generale pe care trebuie sa le îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, sunt:

a) sa fie efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii venitului, justificate prin documente;

[...]

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

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;
2. activele ce servesc ca garantie bancara pentru creditele utilizate în desfasurarea activitatii pentru care este autorizat contribuabilul;
3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;
4. persoane care obtin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului III din prezentul titlu, cu conditia impozitarii sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul platii de catre suportator.

(5) Urmatoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

[...]

l) cheltuielile efectuate pentru activitatea independenta, cât si în scopul personal al contribuabilului sau asociatilor, sunt deductibile numai pentru partea de cheltuiala care este aferenta activitatii independente;”,

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

[...]

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

Avand in vedere reglementarile legale de mai sus, rezulta ca pentru a fi deductibile, primele de asigurare trebuie sa vizeze asigurarea bunurilor (imobilizari corporale si necorporale) din patrimoniul persoanei fizice autorizate, a stocurilor detinute sau asigurarea profesionala, respectiv asigurarea pentru boli profesionale si risc profesional si împotriva accidentelor de munca care, potrivit legii, este o asigurare obligatorie, facand parte din sistemul de asigurari sociale si fiind garantata de stat.

De asemenea, pot fi deductibile cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal, **cu conditia** ca acestea sa reprezinte garantie

bancara pentru creditele utilizate în desfasurarea activitatii independente a contribuabilului. De mentionat este faptul ca, la contestatia formulata, contestatarul nu a anexat niciun document din care sa rezulta ca autoturismul marca ..., nr. de identificare ..., nr. de omologare ..., inmatriculat sub nr...., in anul 2006, reprezinta garantie bancara pentru creditele utilizate în desfasurarea activitatii.

Mai mult, in conformitate cu dispozitiile art. 2 pct. 4 din Legea nr. 32/2000 privind societatile de asigurare si supravegherea asigurarilor, persoana asigurata este "**persoana care are un contract de asigurare încheiat cu asiguratorul**", in speta, doamna Z, in calitate de persoana fizica, proprietara autoturismului si comodant, conform contractului **de comodat si nu** X, in calitatea de persoana fizica autorizata si comodatara, conform aceluasi contract de comodat.

De asemenea, cata vreme despagubirile, sumele asigurate si orice alte drepturi rezultate din Polita privind asigurarea autovehiculelor pentru avarii si furt nr. ... reprezinta venituri incasate (in bani; reparatii efectuate asupra autovehiculului, in caz de accident; s.a.) de catre asigurat, respectiv de catre doamna Z, in calitate de persoana fizica, proprietar al autoturismului, rezulta ca si plata primelor de asigurare este o cheltuiala tot a aceleiasi persoane.

Prin urmare, cheltuielile cu asigurarea auto CASCO a unui autoturism, proprietate persoana la a unei persoane care i-a cedat gratuit folosinta unei alte persoane, in speta persoana fizica autorizata, reprezinta **o cheltuiala personala, optionala a proprietarului**. Astfel ca, asigurarea CASCO, din punct de vedere fiscal nu este o cheltuiala angajata de persoana fizica autorizata în vederea obtinerii de venit.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca organul de inspectie fiscala a stabilit corect, faptul ca **primele de asigurare auto CASCO aferente anului 2003, in suma de 2.975,13 lei sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal**.

Prin urmare, rezulta ca AFP Sector... a stabilit in mod corect ca sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal urmatoarele cheltuieli: ... lei - tamplarie PVC, ... lei - bilete de avion, aferente anului 2005; .. lei - asigurare auto, aferente anului 2006; ... lei - materiale de constructii, ... lei - lucrari topografice, aferente anului 2007.

De altfel, diferentele de impozit aferente anilor 2005, 2006 si 2007 2005, 2006 si 2007, stabilite prin decizia de impunere nr. ..., au fost determinate si de alte influente asupra venitului net, pe care contribuabilul nu le contesta.

Referitor la obligatiile fiscale accesorii in suma de ... lei, domnul X nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor de intarziere calculate prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...., data de la care au fost calculate, baza de calcul a acestora, numarul de zile de intarziere si cotele aplicate.

Prin urmare, avand in vedere dispozitiile legale sus-citate si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, in conditiile in care in baza deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala

pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ... in sarcina contribuabilului s-au stabilit obligatii fiscale principale, acesta datoreaza si accesoriile aferente in suma de ... lei.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul X impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. ... emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr...., prin care AFP Sector a stabilit suplimentar diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2005, 2006 si 2007 in suma totala de ... lei si accesorii aferente in suma de ... lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 48 alin.4, 5 si 7 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, pct. 37 si pct.38 din H.G. nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, pct.14 din Norma metodologica privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobata de Ordinul MFP nr.1040/2004, art. 1420, art. 1421, art. 1447 si art. 1448, art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul X impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ..., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., prin care s-au stabilit pentru anii 2005, 2006 si 2007, diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in suma totala de ... lei si obligatii fiscale accesorii in suma totala de ... lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata conform prevederilor legale la Tribunalul Bucuresti, in termen de 6 luni de la comunicare.