

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Biroul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. ... din .... 2014**  
privind soluționarea contestației formulate de  
... din ..., județul .....

Cu adresa nr. ...., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** ...sub nr. ...., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** .... - Inspecție Fiscală a înaintat dosarul contestației formulate de ... din ..., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ....*, a *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. ....* și a *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. ....*, acte administrative fiscale emise de A.J.F.P. .... – Inspecție Fiscală.

Deciziile de impunere nr....., nr..... și nr..... au avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr. ....

.... are sediul social în ....., deține codul de identificare fiscală nr. .... și are ca asociați pe .....- CNP ....., cu o cotă de participare la a veniturilor/pierderilor de 60%, reprezentant legal și pe notarul public ..... - CNP ....., cu o cotă de participare la repartizarea veniturilor/pierderilor de 40%.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ... lei, din care:

- .... lei sumă stabilită prin Decizia de impunere nr. ...., reprezentând: .... lei TVA și .... lei accesorii aferente TVA, obligație de plată stabilită în sarcina .....

- .... lei sumă stabilită prin Decizia de impunere nr. ...., reprezentând: ..... lei impozit pe venit și .... lei accesorii aferente impozitului pe venit, obligație de plată stabilită în sarcina persoanei fizice ...;

- ... lei sumă stabilită prin Decizia de impunere nr. ...., reprezentând: ... lei impozit pe venit și .... lei accesorii aferente impozitului pe venit, obligație de plată stabilită în sarcina persoanei fizice .....

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de ....., iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. .... sub nr. ....

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

**I. Susținerile contestatorului sunt următoarele:**

*"[...] La data de ..., persoana fizică ....., căsătorită cu ....., dobândește dreptul de proprietate asupra imobilului locuință, anexe gospodărești și teren intravilan, situate în municipiul ....., așa cum rezultă din Contractul de vânzare cumpărare autentificat sub numărul ... [...].*

*Imobilele dobândite prin Contractul de vânzare cumpărare autentificat sub numărul .... sunt demolate în luna ..... 2008 în baza autorizației de demolare numărul ....., iar pe terenul eliberat de construcțiile vechi începe edificarea unei noi construcții locuință P+1 (etaj), în baza autorizației de construire numărul .....* [...].

*În cuprinsul Autorizației de construire numărul ....., [...], s-a înscris în mod eronat ca proprietar ..... și imobilul care face obiectul Autorizației de construire ca fiind: construire sediu ... P+1. Acest lucru este o eroare evidentă făcută de Primăria ....., pentru că proprietarul terenului era persoana fizică ....., dar această eroare este*

corectată prin obținerea unei noi Autorizații de construire numărul ..... în care titular al autorizației de construire este persoana fizică ....., iar autorizația este eliberată în vederea edificării imobilului "locuință P+1E".

Lucrările de edificare a imobilului locuință P+1E au început în data de .....2009, așa cum rezultă din Contractul de antrepriză încheiat între ..... și .....

Pentru imobilul edificat în baza autorizației de construire numărul ..... și asupra căruia au fost efectuate lucrări de finisaje interioare în proporție de 75% care au fost suportate de către proprietarii imobilului – ..... și ....., s-a încheiat Contractul de comodat autentificat sub numărul ..... [...], prin care soții ..... și ....., proprietari ai imobilului locuință P+1E, situat în ....., [...], transmit folosința întregului imobil, ..... cu următoarele obligații din partea comodatului: - să suporte cheltuielile privind lucrările de finisaje; - să conserve locuința, adică să se îngrijească de ea ca un bun proprietar; - să suporte cheltuielile privind racordarea imobilului la utilitățile necesare (energie electrică, apă potabilă, canalizare, cablu, internet, telefon etc.), precum și cheltuielile cu aceste utilități; - să suporte cheltuielile privind dotarea imobilului cu instalații de climatizare, instalații de încălzire - sanitare, sisteme de alarmă și supraveghere, alte cheltuieli care contribuie la îmbunătățirea confortului termic și a gradului de securitate a imobilului; - să suporte cheltuielile privind echiparea imobilului cu uși și ferestre termopan.

O parte din lucrările de finisaje la imobilul descris [...] au fost executate de ... în baza contractului de antrepriză încheiat [...] la data de ...2010, fiind finalizate la data de .....2011, așa cum rezultă din Procesul verbal de recepție a lucrărilor de finisaje interioare și exterioare încheiat la data de .....2011 [...].

Pentru ca imobilul să poată fi folosit pentru desfășurarea activității de notariat, a fost necesară realizarea unor lucrări de investiții care au avut drept scop atât amenajarea spațiului, cât și obținerea de beneficii economice viitoare prin reducerea consumului energetic și îmbunătățirea confortului termic. [...].

Din anexa nr. 2 - situația documentelor emise de către .... se poate observa că valoarea totală a lucrărilor de finisaje executate de către această societate pentru întreg imobilul se ridică la suma de .... lei.

[...], această sumă (.... lei) reprezintă doar 25 – 30% din valoarea totală a lucrărilor de finisaje. Rezultă că 70 – 75% din lucrările de finisaje pentru imobilul amintit au fost făcute de către proprietarii imobilului și au fost suportate de către aceștia și nu au fost evidențiate în evidența contabilă.

Trebuie precizat faptul că la data încheierii contractului de comodat imobilul era echipat cu instalația electrică, instalația de alimentare cu apă potabilă, instalația de canalizare (aceste lucrări se execută încă din faza de execuție a imobilului) și deși este stipulat în contractul de comodat că, comodatul va suporta cheltuielile privind racordarea imobilului la utilități, aceste cheltuieli au fost suportate în întregime de proprietarii imobilului și nu sunt nicidecum evidențiate în contabilitate ca și cheltuieli deductibile. [...].

Obiecțiuni formulate la Raportul de inspecție fiscală nr. ....

Cu privire la Capitolul IV – Constatări privind impozitul pe venit, precizăm următoarele:

Potrivit HG nr. 2139/2004 [...], capitolul I, punctul 3, construcțiile sunt mijloace fixe amortizabile și fac parte din grupa 1, iar potrivit punctului III 2, investițiile efectuate la mijloacele fixe trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare. [...].

În mod eronat inspectorii fiscali nu au luat în considerare cheltuielile cu investițiile efectuate de comodatul ..... și ..... ca fiind cheltuieli deductibile și au încălcat prevederile art. 24 (Amortizarea fiscală) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal [...].

De asemenea, inspectorii fiscali nu au luat în considerare prevederile art. 24, alin. 11, lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal [...].

În mod eronat în Raportul de inspecție fiscală a fost invocat ca temei de drept art.48, alin. 1) și alin. 4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal [...].

De fapt, cheltuielile cu investițiile realizate asupra imobilului care a făcut obiectul contractului de comodat și care au fost menționate clar în cuprinsul Contractului de comodat și au fost puse în sarcina comodatului au fost făcute pentru amenajarea imobilului în vederea desfășurării activității .... cu scopul realizării de venituri.

Așa cum menționează și Raportul de inspecție fiscală, întregul imobil (parter și etaj) este destinat desfășurării activității .... neexistând nici o cameră care să aibă altă destinație. [...].

Menționăm că toate cheltuielile făcute au fost în sarcina comodatului și au fost menționate clar în cuprinsul contractului de comodat și există documente justificative pentru toate aceste cheltuieli.

Cu privire la capitolul III din Raportul de inspecție fiscală [...]

În mod eronat inspectorii fiscali au considerat nedeductibil TVA-ul pentru achizițiile efectuate de ... .... în scopul amenajării imobilului pentru desfășurarea activității ...., încălcând astfel prevederile art. 145, alin. 2, lit. a) din Codul fiscal [...].

Considerăm că toate achizițiile făcute de comodatul-... au fost efectuate în vederea realizării de operațiuni taxabile, așa cum menționează și inspectorii în raportul de inspecție fiscală, întregul imobil, atât parterul cât și etajul, este destinat în exclusivitate desfășurării activității .....

Așa cum am mai spus, toate achizițiile au fost făcute pe bază de documente justificative, evidențiate în contabilitate, investițiile efectuate asupra imobilului au avut drept scop amenajarea acestuia în vederea desfășurării activității ....., care este înregistrat ca plătitor de TVA, începând cu data de .....2009. [...]."

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..... încheiat de A.J.F.P. ....- Inspecție Fiscală la ..... din ....., s-au menționat următoarele:**

"[...]. Taxa pe valoare adăugată [...]"

Verificând documentele de evidență contabilă întocmite și înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă am constatat că pentru imobilul locuință P+1E situată în ..... primit spre folosință în baza unui contract de comodat autentificat sub nr. ...., contribuabilul a efectuat cheltuieli cu materiale de construcții de natura investițiilor

în sumă de ..... lei, cheltuială stabilită nedeductibilă fiscal pentru care a dedus TVA în sumă de .... lei, încălcându-se astfel prevederile art. 145, alin. 2, lit. ... lei stabilită suplimentar de plată la control.

Am mai constatat că în anul 2011 pentru imobilul mai sus menționat a înregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal de natura investițiilor în sumă de ..... lei, cheltuială stabilită nedeductibilă fiscal pentru care a dedus TVA în sumă ..... lei, încălcându-se astfel prevederile art. 145, alin. 2, lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA în sumă de ..... lei stabilită suplimentar de plată la control.

În anul 2012 pentru același imobil a înregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal de natura investițiilor în sumă de ..... lei, cheltuială stabilită nedeductibilă fiscal pentru care a dedus TVA în sumă de .... lei încălcându-se astfel prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA în sumă de ..... lei stabilită suplimentar de plată la control.

Față de cele mai sus menționate organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar de plată în sumă totală de ..... lei. [...]

Pentru nevirarea în termen a TVA stabilită suplimentar de plată la control în sumă de ..... lei s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei conform prevederilor art. 120, alin. (1) și (7) și art. 120, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003 [...].

#### Impozitul pe venit din activități independente [...]

În urma verificării am constatat că agentul economic în baza unui contract de comodat autentificat sub nr. .... în anul 2010 a primit pentru folosință imobilul locuință P+1E, [...] de la d-na ... și d-l .... având calitatea de proprietari, locuință construită în timpul căsătoriei așa cum rezultă din autorizația de construire nr. ....

Verificând documentele de evidență contabilă am constatat că pentru imobilul primit spre folosință mai sus menționat contribuabilul a efectuat cheltuieli de natura investițiilor în condițiile în care cei doi proprietari sunt persoane afiliate.

Lucrările de investiții s-au derulat începând cu data de ...2010 cu diverși agenți economici constând în lucrări de construcții montaj, tâmplărie PVC, lucrări de tencuit interior și exterior, racordări la utilități, executat instalație termică, placat cu polistiren, construcția fiind finalizată la data de .....2010 prin întocmirea procesului verbal de recepție nr.....2010.

Cheltuieli nedeductibile fiscal reprezintă cheltuieli de investiții în baza autorizației de construire nr. ....2010, autorizație emisă în urma solicitării d-nei ..., având calitatea de proprietară a construcției.

Imobilul care a făcut obiectul contractului de comodat reprezintă o construcție nefinalizată la roșu nefiind locuibilă, așa cum rezultă din controalele încrucișate mai sus menționate, motiv pentru care după încheierea contractului de comodat s-au efectuat lucrările de investiții pentru a putea fi utilizat în vederea desfășurării activității, comodatarul având obligația conservării bunului împrumutat și nu stabilesc în mod expres răspunderea comodatarului de a efectua investiții asupra bunului respectiv, această obligație revenind proprietarului. La data controlului am constatat că imobilul este utilizat integral pentru desfășurarea activității autorizate.

#### Definitivarea impozitului pe venitul global pe anul 2010 [...]

Verificând documentele de evidență contabilă întocmite și înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă am constatat că pentru imobilul primit spre folosință în baza contractului de comodat autentificat sub nr. .... contribuabilul a efectuat cheltuieli prestări servicii de natura investițiilor în sumă de .. lei efectuate de ....., cheltuială stabilită nedeductibilă fiscal.

S-au încălcat prevederile art. 48, alin. (1) și alin. (4), lit. a) din Codul civil, potrivit căruia comodatarul are obligația conservării bunului împrumutat și nu stabilesc în mod expres răspunderea comodatarului de a efectua investiții asupra bunului respectiv, această obligație revenind proprietarului – comodant.

Obligațiile ce revin comodatarului sunt cele legate de întreținerea lui în stare de funcționare iar cheltuielile efectuate în acest scop sunt deductibile la calculul venitului impozabil. [...]

În urma inspecției fiscale s-a stabilit un impozit suplimentar de plată în sumă de ... lei, reprezentând diferența dintre impozitul pe venitul anual stabilit prin Deciziile de impunere anuale în sumă de .... lei și impozitul pe venit stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de ..... lei.

Pentru nevirarea în termen a diferenței de impozit pe venit stabilită suplimentar de plată în sumă de .... lei s-au calculat majorări de întârziere în sumă de..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei [...].

#### Definitivarea impozitului pe venitul global pe anul 2011 [...]

[...] pentru imobilul primit spre folosință în baza unui contract de comodat [...] contribuabilul a efectuat cheltuieli prestări servicii și materiale construcții de natura investițiilor în sumă de .... lei, cheltuială stabilită nedeductibilă fiscal.

Am mai constatat că au fost calculate și declarate cheltuieli cu amortizarea în sumă de .... lei pentru lucrările de natura investițiilor efectuate în anul 2010 în sumă de .... lei, cheltuieli cu amortizarea stabilite ca fiind nedeductibile. [...]

În urma inspecției fiscale s-a stabilit un impozit suplimentar de plată în sumă de .. lei reprezentând diferența dintre impozitul pe venitul anual impozabil stabilit prin Deciziile de impunere anuale în sumă de .... lei și impozitul pe venit stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de ..... lei.

Pentru nevirarea în termen a diferenței de impozit pe venit stabilită suplimentar de plată în sumă de .... lei s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de .... lei [...].

#### Definitivarea impozitului pe venitul global pe anul 2012 [...]

[...] pentru imobilul primit spre folosință în baza unui contract de comodat [...] contribuabilul a efectuat cheltuieli de natura investițiilor în sumă de .... lei, cheltuială stabilită ca nedeductibilă fiscal.

Am mai constatat că au fost calculate și declarate cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei pentru lucrările de natura investițiilor efectuate în anul 2010 în sumă de ..... lei, cheltuieli cu amortizarea stabilite ca nedeductibile fiscal. [...]

În urma inspecției fiscale s-a stabilit un impozit suplimentar de plată în sumă de ..... lei, reprezentând diferența dintre impozitul pe venitul anual impozabil stabilit prin Deciziile de impunere anuale în sumă de .... lei și impozitul pe venit de organele de inspecție fiscală în sumă de ..... lei.

Pentru nevirarea în termen a diferenței de impozit pe venit stabilită suplimentar de plată în sumă de ..... lei s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei [...].”

### **III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

Raportul de inspecție fiscală nr.... emis de A.J.F.P. ... - Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către .....

În urma verificării efectuate privind **impozitul pe venit**, care a cuprins anii 2010, 2011 și 2012, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată și având în vedere deciziile de impunere anuală emise de organul fiscal teritorial, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe venit în sumă totală de .... lei, din care ... lei impozit pe venit stabilit pentru d-na .... și ..... lei impozit pe venit stabilit pentru dl. ..., aferent căreia au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de .... lei (... lei + ..... lei), conform prevederilor art.119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, sume contestate.

Verificarea **taxei pe valoarea adăugată** a cuprins perioada ...., iar la inspecția fiscală s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de ..... lei și au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de .... lei (... lei + ..... lei) conform prevederilor art.119 alin. (1), art. 120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, sume contestate.

#### **1. Referitor la impozitul pe venit în sumă de .. lei și la accesoriile aferente în sumă de ... lei**

\* Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ...., care a stat la baza emiterii *Deciziilor 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. ....*, pe numele persoanei fizice .....și nr. ...., pe numele persoanei fizice ....., organele de inspecție fiscală au constatat că ..... a înregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de .... lei, din care:

- ..... lei cheltuieli cu prestări servicii de natura investițiilor la un imobil aflat în folosință în baza unui contract de comodat (... lei în anul 2010 + ....lei în anul 2011 + ..... lei în anul 2012);
- ... lei cheltuieli cu amortizarea investițiilor efectuate în anul 2010 asupra unui imobil aflat în folosință în baza unui contract de comodat (..... lei în anul 2011 + ... lei în anul 2012).

Se reține că la data încheierii contractului de comodat, imobilul în cauză era o construcție nefinalizată, la roșu, nelocuibilă, astfel că, pentru a putea fi utilizat în vederea desfășurării activității, după încheierea contractului de comodat ... a efectuat lucrări de investiții.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli nu sunt deductibile la stabilirea venitului impozabil, conform prevederilor art. 48 alin. (1) și alin.(4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât acestea reprezintă investiții aferente modernizării imobilului care face obiectul contractului de comodat nr. ....

Astfel, având în vedere aceste constatări, precum și venitul anual impozabil stabilit prin deciziile de impunere anuală emise de organul fiscal teritorial, la inspecția fiscală a rezultat impozit pe venit suplimentar de plată în sumă totală de .... lei, din care ..... lei impozit pe venit stabilit pentru d-na .... (60%) și ... lei impozit pe venit stabilit pentru dl. ... (40%).

Conform prevederilor art.119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, aferent impozitul pe venit în sumă de ..... lei, la inspecția fiscală au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei, din care ... lei în sarcina d-nei ..... și .....lei în sarcina d-lui .....

\* Prin contestația formulată se susține că ..... a efectuat lucrări de investiții la imobilul luat în folosință în baza unui contract de comodat, lucrări ce au avut ca scop amenajarea spațiului și obținerea de beneficii economice viitoare.

De asemenea, contribuabilul susține că imobilul este destinat în întregime desfășurării activității notariale, iar cheltuielile cu investițiile fac obiectul contractului de comodat și doar un procent de 25% – 30% din lucrările de finisaje a fost efectuat de acesta, diferența fiind suportată de proprietarul imobilului înainte de încheierea contractului de comodat.

\* Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Din documentele anexate dosarului contestației se reține că ..... are drept de folosință cu titlu gratuit asupra unui imobil construit la roșu, în baza Contractului de comodat nr..... încheiat cu persoanele fizice ... și ....., cei doi proprietari comodanți fiind persoane afiliate cu comodatul.

Din contractul de comodat se rețin următoarele obligații ale comodatului (...):

- să conserve locuința, adică să se îngrijească de ea ca un bun proprietar,
- să suporte cheltuielile privind lucrările de finisaje;
- să suporte cheltuielile privind racordarea imobilului la utilitățile necesare (energie electrică , apă potabilă, canalizare, cablu, internet, telefon, etc.) precum și cheltuielile cu aceste utilități;
- să suporte cheltuielile privind dotarea imobilului cu instalații de climatizare, instalații de încălzire-sanitare, sisteme de alarmă și supraveghere, alte cheltuieli care contribuie la îmbunătățirea confortului termic și a gradului de securitate a imobilului;
- să suporte cheltuielile privind echiparea imobilului cu uși și ferestre termopan.”

Referitor la contractul de comodat, **Legea nr. 287/2009 privind Codul civil** (forma valabilă la data încheierii contractului de comodat), prevede:

"Art. 2146. - Împrumutul de folosință este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numită comodat, remite un bun mobil sau imobil celeilalte părți, numite comodatar, pentru a se folosi de acest bun, cu obligația de a-l restitui după un anumit timp.

Art. 2148. - Obligația comodatului

(1) Comodatarul este ținut să păzească și să conserve bunul împrumutat cu prudența și diligența unui bun proprietar. [...]

Art. 2151. - Cheltuielile făcute cu bunul

(1) Comodatarul suportă cheltuielile pe care le-a făcut pentru a folosi bunul.

(2) Cu toate acestea, comodatul are dreptul să îi fie rambursate cheltuielile pentru lucrările necesare asupra bunului care nu puteau fi prevăzute la încheierea contractului, atunci când comodatul, înștiințat în prealabil, nu s-a opus efectuării lor ori când, din cauza urgenței lucrărilor, acesta nu a putut fi înștiințat în timp util."

**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."

**Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu: [...]

- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelesului din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii; [...]."

Prin urmare, potrivit dispozițiilor Codului fiscal, mai sus citate, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu funcționarea și întreținerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat și numai pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii.

Dispozițiile fiscale în materie sunt întărite și de doctrina juridică referitoare la contractul de comodat, potrivit căreia comodatarii este obligat să suporte doar cheltuielile necesare folosinței lucrului, respectiv doar reparațiile mici numite și locative, care reprezintă un accesoriu al folosinței.

Obligația comodatarii de a întreține imobilul ca un bun proprietar implică obligația acestuia de a efectua reparații mici, de întreținere a imobilului, pe perioada derulării contractului, iar la sfârșitul contractului să predea imobilul în starea inițială, astfel că orice obligație suplimentară asumată de comodatari vizând reparații capitale, modernizări și orice alte reparații care nu rezultă din folosința lucrului, fiind în sarcina proprietarului comodat, excede naturii contractului de comodat.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. ...., organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate pentru cheltuielile în sumă totală de ... lei (.....lei cheltuieli cu prestări servicii + .... lei cheltuieli cu amortizarea) aferente investițiilor efectuate la imobilul luat în folosință în baza contractului de comodat, respectiv: tencuieli, placat faianță și gresie, placat polistiren expandat, montat tâmplărie (uși și ferestre) etc. Se observă că aceste cheltuieli nu pot fi considerate a fi deductibile din punct de vedere fiscal, având în vedere următoarele considerente:

- comodatarii (proprietarul bunului imobil, respectiv d-na .. și dl. ....) avea obligația legală de a preda comodatarii (...) imobilul în așa stare, încât să poată fi întrebuințat în scopul prevăzut în contract (spațiu de desfășurare a activității notariale și pentru depozitarea arhivei ....) și de a suporta toate acele reparații necesare, cu excepția micilor reparații (reparații locative) care prin uz sunt în sarcina comodatarii. Însă, la data încheierii contractului de comodat (.....), imobilul nu era locuibil, fiind o construcție "la roșu", fără uși, ferestre, podele, tencuieli etc..

- obligația comodatarii de a întreține imobilul ca un bun proprietar implică obligația acestuia de a întreține imobilul pe perioada derulării contractului, în stare de întrebuințare, astfel cum a fost predat. De aici rezultă obligația comodatarii de a efectua reparații mici (locative, de întreținere), spre deosebire de reparațiile capitale și repararea degradărilor provenind din uzul normal al lucrului, care sunt în sarcina comodatarii.

- totuși, în cazul în care comodatarii a efectuat lucrările necesare asupra bunului, care nu puteau fi prevăzute la încheierea contractului, pentru care comodatarii a fost înștiințat în prealabil și nu s-a opus efectuării lor, ori cazul în care, din cauza urgenței lucrărilor, comodatarii nu a putut fi înștiințat în timp util, comodatarii are dreptul să îi fie rambursate respectivele cheltuieli. Prin urmare, nu are relevanță faptul că în contractul de comodat s-a prevăzut obligația comodatarii de a efectua investiții la imobilul luat în folosință, în condițiile în care Codul civil precizează că orice cheltuială, în afara micilor reparații, efectuată de comodatari asupra imobilului luat în folosință, îi va fi restituită de către comodatari (proprietar).

Prin urmare, cheltuielile efectuate de ... nu reprezintă cheltuieli aferente unor mici reparații, în cazul de față fiind vorba de o investiție majoră efectuată asupra imobilului, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și al sporirii gradului de confort, care conduce în mod direct la majorarea valorii acestui imobil.

Mai mult, la restituirea acestui imobil proprietarului, lucrările efectuate devin avantajul persoanelor fizice care au dat imobilul în comodat. Întrucât comodatarii este un contract cu titlu gratuit, rezultă că în cazul de față nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de dispozițiile art. 1172 alin.(2) din Codul civil, potrivit cărora "Contractul prin care una dintre părți urmărește să procure celeilalte părți un beneficiu, fără a obține în schimb vreun avantaj, este cu titlu gratuit", ori în cazul contractului de comodat, comodatarii (proprietarul) trebuie să creeze un avantaj comodatarii și nu invers.

În contextul celor expuse mai sus, se reține că în cazul analizat au fost efectuate investiții asupra unui bun luat în comodat, care nu pot fi considerate drept cheltuieli cu întreținerea și funcționarea bunului respectiv pentru a fi deductibile fiscal.

Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei reprezentând amortizarea investiției, conform prevederilor art. 24 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, sunt considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unui contract de închiriere, concesiune, locație de gestiune și altele asemenea, nefiind menționate și investițiile efectuate la mijloacele fixe luate în folosință în baza unui contract de comodat.

Conform Codului civil, împrumutul de folosință, respectiv contractul de comodat, este un contract cu titlu gratuit, astfel că investițiile efectuate asupra bunului respectiv de către comodatari nu pot fi supuse amortizării.

Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei reprezentând prestări de servicii și materiale de construcții, așa cum am arătat mai sus, executarea lucrărilor de finisaje, racordarea imobilului la utilitățile necesare etc., reprezintă reparații capitale, modernizări care nu rezultă din folosința bunului, acestea depășind natura contractului de comodat așa cum este definit în Codul civil.

Astfel, având în vedere că agentul economic a făcut investiții asupra unui bun luat în comodat, care nu pot fi considerate cheltuieli de întreținere și funcționare, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de ... lei reprezentând amortizare investiții (..... lei) și prestări servicii și materiale (..... lei).

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că impozitul pe venit în sumă de ..... lei este legal datorat bugetului general consolidat de către d-na ..... (.... lei) și dl. .... (.... lei), conform prevederilor art.48 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.38 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare. Conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul", sunt legal datorate bugetului general consolidat și accesoriile în sumă totală de .... lei (.....lei + ..... lei) calculate conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru acest capăt de cerere.

## **2. Referitor la taxa pe valoare adăugată în sumă de .... lei și la accesoriile aferente în sumă de ..... lei**

\* Din Raportul de inspecție fiscală nr. ...., care a stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ....*, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată suplimentară în sumă de ..... lei, rezultată din neacordarea dreptului de deducere pentru TVA deductibilă de egală valoare aferentă investițiilor efectuate asupra unui imobil aflat în folosință .... în baza unui contract de comodat.

Conform prevederilor art.119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, aferent TVA de plată în sumă de ..... lei, la inspecția fiscală au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ..... lei.

\* Prin contestație se susține că toate achizițiile au fost făcute pe bază de documente justificative, evidențiate în contabilitate, fiind efectuate în vederea realizării de operațiuni taxabile.

\* În drept, **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"Art. 145. - Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]"

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]."

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Așa cum am prezentat pe larg la capitolul privind impozitul pe venit, cheltuielile cu investițiile efectuate asupra mijloacelor fixe luate în baza unui contract de comodat sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

Potrivit Codului civil, comodatarul are obligația conservării bunului împrumutat și nu stabilește răspunderea comodatarului de a efectua investiții asupra bunului respectiv, această obligație revenind proprietarului. Prin urmare, în cazul de față, cheltuielile efectuate de .... nu reprezintă cheltuieli aferente unor mici reparații, fiind vorba în fapt de o investiție majoră efectuată asupra imobilului, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și al sporii gradului de confort, care conduce în mod direct la majorarea valorii acestui imobil, iar la restituirea acestui imobil proprietarului, lucrările efectuate devin avantajul persoanelor fizice care au dat imobilul în comodat.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că ..... nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de .... **lei** aferentă investițiilor, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că TVA de plată în sumă de ..... **lei** este legal datorată de contribuabil bugetului general consolidat. Conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", sunt legal datorate bugetului general consolidat și accesoriile în sumă totală de ..... **lei** calculate conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru acest capăt de cerere.

**IV. Concluzionând** analiza pe fond a contestației formulată de .... din ....., împotriva *Deciziilor de impunere nr....., nr..... și nr.....* întocmite de A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală actualizată se

## **DECIDE:**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de .... **lei**, din care:

- ..... lei TVA de plată și ..... lei accesorii aferente, sume stabilite prin Decizia de impunere nr..... și datorate de .....
- .. lei impozit pe venit și ... lei accesorii aferente, sume stabilite prin Decizia de impunere nr..... și datorate de d-na .....
- .... lei impozit pe venit și .... lei accesorii aferente, sume stabilite prin Decizia de impunere nr..... și datorate de dl. ..

**2.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.