



DECIZIA nr. 3/168 din 2013

privind soluționarea contestației formulate de

Î.I. X,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr. 29204/07.12.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală – Persoane fizice 2, prin adresa nr. X/06.12.2012, asupra contestației formulate de **Î.I. X – CUI RO...**, cu sediul în X, nr. X, județul Harghita.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziilor de impunere nr. X și X din 19.11.2012, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 2, obiectul contestației fiind suma de **X lei**, reprezentând:

- X lei taxa pe valoarea adăugată;
- X lei cheltuieli nedeductibile.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 209 (1) și art. 207 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Î.I. X, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. X/26.11.2012, solicită analizarea celor stabilite și reducerea sumelor de plată stabilite, invocând următoarele motive:

Contestatarul precizează, că la pag. 27 din proiect raport diferă suma TVA stabilit suplimentar de X lei față de suma de X lei din raportul final.

Î.I. mai precizează că la pag. 22 din raport nu s-a acceptat la deducere cheltuieli cu lucrări de reparații în sumă de X lei și X lei TVA aferent, cu toate că a prezentat devizul de lucrări, contractul de comodat și recepția lucrării.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. X/13.11.2012, care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. X și X din 19.11.2012 organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice, referitor la cele contestate, au constatat următoarele:

Î.I.X în perioada 28.06.2011 – 28..08.2011 a înregistrat și a dedus ca cheltuieli la determinarea venitului net materiale de construcții pe baza facturilor emise de SC Y SRL în valoare de X lei, deducând și TVA aferent în sumă de X lei.

Contribuabilul a întocmit o situație de lucrări care atestă că aceste materiale au fost folosite pentru izolarea termică a clădirii destinate desfășurării activității, pe baza contractului de comodat nr. X/03.05.2011 încheiat între Î.I.X și X ca proprietar.

Organele de inspecție nu au acceptat ca cheltuieli deductibile și TVA aferent, având în vedere că în contractul de comodat nu s-a prevăzut posibilitatea de investiții, proprietarul clădirii fiind însăși întreprinzătorul, iar acesta nu a declarat la organul fiscal ca venit realizat valoarea investiției.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de întreprinderea individuală, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se reține:

Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele fiscale în mod legal nu au acceptat la deducere cheltuielile cu materialele de construcții și taxa pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care Î.I. X prin argumentele aduse nu demonstrează o altă situație de fapt decât cea stabilită de organul de control.

În fapt, Î.I.X în perioada 28.06.2011 – 28..08.2011 a înregistrat și a dedus ca cheltuieli la determinarea venitului net materiale de construcții pe baza facturilor emise de SC Y SRL în valoare de X lei, deducând și TVA aferent în sumă de X lei.

Organele de inspecție nu au acceptat ca cheltuieli deductibile și TVA aferent materialelor de construcții achiziționate pe motivul că acestea au fost folosite pentru izolarea termică a clădirii de proprietate privată a persoanei fizice X, folosit de Î.I. pe baza contractului de comodat nr. X/03.05.2011 încheiat, dar pe de o parte în contract nu s-a prevăzut posibilitatea de investiții, iar pe de altă parte proprietarul clădirii nu a declarat valoarea investiției la organul fiscal ca venit realizat, conform prevederilor legale.

Contribuabilul, prin contestația depusă împotriva deciziilor atacate precizează, că a prezentat devizul de lucrări, contractul de comodat și recepția lucrării, fără să prezinte alte argumente sau motive de fapt și de drept.

În drept, regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă sunt reglementate de prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (aplicabil în perioada verificată), conform cărora:

„(1) **Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, [...]**”, iar alin. 4 stabilește condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, astfel:

„(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;[...]

Referitor la bunurile folosite pe baza unui contract de comodat Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal la pct.38/21, precizează:

„ Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

21. 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;”

Din aceste prevederi se poate înțelege, că în cazul bunurilor comodate aferente utilizării în scopul afacerii pot fi deduse cheltuielile cu funcționarea și întreținerea aferente bunului dacă este prevăzut în contract, dar aceste cheltuieli se referă pentru funcționarea normală, ca reparații curente, curent electric și alte utilități, dar nu și investițiile efectuate în aceste bunuri, cum sunt în cazul de speță respectiv termoizolarea clădirii, mai ales că aceasta nici nu este prevăzut în contractul de comodat înregistrat la AFP X sub nr. X/03.05.2011.

În altă ordine de idei, valoarea investițiilor efectuate în cazul de speță era deductibilă la stabilirea venitului net, pe baza amortizării, în cazul în care aceasta era declarată de proprietarul clădirii la organul fiscal conform prevederilor cap.4 din Codul fiscal, referitor la venituri din cedarea folosinței bunurilor. În acest sens Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal la pct. 135¹, precizează: **”Reprezintă venit brut și valoarea investițiilor la bunurile mobile și imobile ale proprietarului, uzufructuarului sau ale altui deținător legal, care fac obiectul unor contracte de cedare a folosinței bunurilor, inclusiv al contractelor de comodat, și care sunt efectuate de cealaltă parte contractantă. În termen de 30 de zile de la finalizarea**

investițiilor, partea care a efectuat investiția este obligată să comunice proprietarului, uzufructuarului sau altui deținător legal valoarea investiției. **Proprietarul, uzufructuarul sau alt deținător legal are obligația să declare la organul fiscal competent valoarea investiției, în declarația privind venitul realizat.**”

Referitor la TVA sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede *“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile;...[...]”

iar condiții de exercitare a dreptului de deducere sunt reglementate de art.146 alin.(1) cu următorul cuprins:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Potrivit art. 145 (5) lit.a) din Codul fiscal: *„Nu sunt deductibile: a) taxa aferentă sumelor achitate în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, precum și taxa aferentă sumelor încasate în numele și în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor/prestărilor efectuate conform art. 137 alin. (3) lit. e);”*

În cazul de speță TVA aferent investiției efectuate la clădirea comodată era deductibil, dacă Î.I. refactura valoarea lucrărilor către proprietarul clădirii, cu alte cuvinte colecta TVA aferent (TVA deductibil = TVA colectat). În aceste cazuri cumpărătorul se transformă în cumpărător revânzător, se aplică sub denumirea de structură de comisionar din punctul de vedere al taxei. Aceste reguli sunt prevăzute la pct. 6 și 19 din Normele metodologice pentru aplicarea art. 128 și 137 din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legale sus menționate, se reține ca c/val. materialelor de construcții folosite pentru izolarea termică a clădirii de proprietate privată a persoanei fizice X, folosit de Î.I. pe baza contractului de comodat nr. X/03.05.2011 nu pot fi deduse la determinarea venitului net și nici taxa pe valoarea adăugată aferentă. Condițiile prevăzute pentru dreptul de deducere nu au fost îndeplinite (proprietarul nu a declarat ca venit realizat, iar Î.I. nu a refacturat valoarea investiției către proprietarul clădirii).

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contribuabilului că în proiectul de raport diferă suma TVA stabilit

suplimentar față de suma din raportul final, având în vedere că suma stabilită suplimentar este de X lei, din care se compensează soldul sumei negative de la sfârșitul perioadei de X lei, astfel rămânând suma de plată de X lei.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că contestația formulată de Î.I. este neîntemeiată, prin argumentele aduse nu demonstrează o altă situație de fapt decât cea stabilită de organul de control, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei și cheltuielile nedeductibile în sumă de X lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Î.I.X împotriva deciziilor de impunere nr. X și X din 19.11.2012, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 2, pentru suma totală contestată de **X lei**, reprezentând:

- X lei taxa pe valoarea adăugată;
- X lei cheltuieli nedeductibile.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,