



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agentia Nationala de  
Administrare Fiscala**

**Directia Generala Regionala a  
Finantelor Publice Brasov**

**Serviciul Solutionare Contestatii  
Nr. inregistrare ANSPDCP 20008**



Directia Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7 Brasov  
Tel: 0268.308.476  
Fax: 0268.547.730  
e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

## **DECIZIA NR. xx**

**din data de xx**

privind solutionarea contestatiei formulata de catre

**xx**

inregistrata la D.G.R.F.P Brasov sub nr.xx.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de catre A.J.F.P. Brasov - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Fizice, prin adresa nr.xx, inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr. xx, cu privire la contestatia formulata de catre xx, avand CIF RO xx, cu sediul in Str. xx jud. Brasov, reprezentata prin xx conform procurii notariale nr.xx din 24.08.2010 autentificat la BNP xx.

Petenta contesta partial masurile stabilite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Brasov - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Fizice prin Deciziile de impunere nr. xx, emise pe baza Raportului de inspectie fiscala nr.xx, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala de xx lei, reprezentand:

- din Decizia de impunere nr. xx
  - xx lei reprezentand TVA suplimentar de plata
  - xx lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA
  - xx lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA
- din Decizia de impunere nr. xx pentru anul 2010
  - xx lei reprezentand impozit pe venit stabilit suplimentar de plata
  - xx lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe venit
  - xx lei reprezentand penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit
- din Decizia de impunere nr. xx pentru anul 2011
  - xx lei reprezentand impozit pe venit stabilit suplimentar de plata
  - xx lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe venit
  - xx lei reprezentand penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit
- din Decizia de impunere nr. xx pentru anul 2012
  - xx lei reprezentand impozit pe venit stabilit suplimentar de plata
  - xx lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe venit
  - xx lei reprezentand penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit

- din Decizia de impunere nr. xx pentru anul 2013  
- xx lei reprezentand impozit pe venit stabilit suplimentar de plata

Contestatia este depusa in data de 29.08.2014, fiind in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea actelor administrativ fiscale atacate realizata prin remitere sub semnatura in data de 08.08.2014 conform adresei nr.xx aflata la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.206 si art.209 alin.1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre xx.

**I.** Prin contestatia formulata de xx se contesta masurile stabilite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Brasov - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Fizice prin Deciziile de impunere nr. xx, emise pe baza Raportului de inspectie fiscala nr.xx, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala de xx lei, si se cere anularea actelor administrativ fiscale, considerand ca actele administrativ fiscale sunt netemeinice si nelegale din urmatoarele considerente:

#### **A. Impozitul pe venit**

**1.** xx, contesta neacordarea de catre organele de inspectie fiscala a dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate cu achizitiile de combustibil si servicii de intretinere/reparatii auto pentru autoturismele exploatate in baza contractelor de comodat, *"in suma totala de xx lei, din care suma de xx lei pentru anul fiscal 2010, suma de xx lei in anul 2011, suma de xx lei in anul 2012 si suma de xx lei pentru anul fiscal 2013"*. De asemenea, se contesta neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate cu achizitiile de bunuri (mobilier, electronice si electrocasnice, materiale de constructii) *"in suma totala de xx lei, din care suma de xx lei pentru anul 2011, suma de xx lei pentru anul 2012 si suma de xx lei pentru anul 2013."*

Petenta arata ca organele de inspectie fiscala invoca drept motiv de fapt al neacordarii dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate cu achizitiile de combustibil si servicii de reparatii auto necesare exploatarii si intretinerii autoturismelor, faptul ca contestatoarea a exploatat aceste autoturisme in baza contractelor de comodat prin care comodantul a transmis petentei, in calitate de comodat, dreptul de folosinta cu titlu gratuit.

In continutul Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au invocat faptul ca *"acest autoturism nu a facut si nici nu face parte din patrimoniul afacerii xx"*, ignorand faptul ca dreptul de folosinta a acestor autoturisme a fost transmis contestatoarei prin contractele de comodat mentionat in actele administrativ fiscale contestate. Ori, Codul fiscal nu conditioneaza dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate de existenta dreptului de proprietate asupra unui bun mobil sau imobil, ci de existenta dreptului de a dispune de acestea ca si un proprietar, ceea ce s-a realizat in cazul in speta prin contractele de comodat incheiate.

Contestatoarea arata ca atat in contractul de comodat incheiat in data de 01.09.2010 intre xx, in calitate de comodat si xx, in calitate de comodant, pentru cedarea dreptului de folosinta a autoturismului OPEL INSIGNIA cu numarul de inmatriculare xx, cat si in contractul de comodat incheiat in data de 01.09.2013 cu persoana fizica xx - in calitate de comodant, pentru transmiterea dreptului de folosinta asupra autoturismului OPEL INSIGNIA cu numarul de inmatriculare xx, partile au in scris obligatia comodantului de a suporta de la data preluarii bunului, cheltuielile necesare

folosirii acestuia.

De asemenea, petentul, in calitate de comodatari, a incheiat cu persoanele fizice xx, in calitate de comodanti, contractul de comodat nr.xx din 03.08.2010 pentru transmiterea dreptului de folosinta asupra imobilului situat la adresa din com.xx, xx in care partile au in scris obligatia comodatariului de a se ingriji de bunul imprumutat intocmai ca si proprietarul acestuia.

In opinia petentei in mod complet eronat, organele de inspectie fiscala au retinut numai prevederile art.2146 din noul Cod civil, conform caruia *"imprumutul de folosinta este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numita comodant, remite un bun mobil sau imobil celeilalte parti, numita comodatari, pentru a se folosi de acest bun, cu obligatia de a-l restitui dupa un anumit timp."* Pentru a sustine aceasta afirmatie, organele de inspectie fiscala prezinta numai prevederile ar.1560-1562 din vechiul Cod Civil, conform carora comodatul este un contract esential gratuit, si doar pe baza acestor prevederi, organele de inspectie fiscala au motivat neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor in suma totala de xx lei, reprezentand contravaloarea achizitiilor de combustibil auto si servicii de reparatii/intretinere auto, precum si a cheltuielilor in suma totala de xx lei - ce reprezinta contravaloarea achizitiilor de bunuri (mobilier, electronice si electrocasnice, materiale de constructii), invocand *"echipa de inspectie fiscala considera contravaloarea acestor cheltuieli ca nefiind deductibila din punct de vedere fiscal intrucat contractul de comodat prin natura sa este un contract cu titlu gratuit"*.

In continuare se arata ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare atat prevederile art.1564 din vechiul Cod Civil conform caruia *"comodatariul este dator sa ingrijeasca, ca un bun proprietari, de conservarea lucrului imprumutat"*, cat si cele ale art.2148 din LEGEA nr. 287 din 17 iulie 2009 privind Codul civil, citam:

*"Comodatariul este tinut sa pazeasca si sa conserve bunul imprumutat cu prudenta si diligenta unui bun proprietari"*.

In speta, scopul incheierii contracturilor de comodat nu a fost obtinerea unui avantaj de catre comodant prin imprumutul de folosinta a bunului, ci intentia de a face un serviciu si a aduce un folos comodatariului, fara a urmari nimic in schimb si fara a-si micsora activul patrimonial. In aceste conditii, inasa, potrivit art. 2148 si 2150 din Codul Civil, comodatariul este tinut sa pazeasca si sa conserve bunul imprumutat cu prudenta si diligenta unui bun proprietari si chiar cu o diligenta superioara fata de cea pe care o manifesta fata de bunurile sale, pe care este obligat sa le sacrifice, in caz de forta majora, pentru salvarea bunului imprumutat, in caz contrar urmand a suporta riscul pierderii fortuite a bunului. Tocmai in acest scop legiuitorul a stipulat prin art.2151 din Codul Civil obligatia comodatariului de a suporta cheltuielile pe care le-a facut pentru a folosi bunul, inclusiv cele efectuate asupra bunului care nu puteau fi prevazute la incheierea contractului, acestea fiind *"un accesoriu al folosintei"*.

Petenta mai arata faptul ca organele de inspectie fiscala au reconsiderat, in corpore, atat cheltuielile efectuate de comodatari pentru exploatarea si intretinerea autoturismului ca si cele pentru repararea/intretinerea sediului social sau utilizarea/echiparea sediului social cu mobilier si aparatura necesara desfasurarii activitatii economice, ca fiind nedeductibile fiscal, fara a analiza fiecare operatiune in parte si a verifica daca aceasta se incadreaza in conditiile legale specifice contractului de comodat, pentru a le delimita strict pe acelea care contravin conditiilor contractului de comodat, conducand astfel la nedeductibilitate fiscala.

In sustinerea cauzei se invoca prevederile H.G. Nr.44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din

activitati independente, determinat pe baza contabilitatii in partida simpla, conform carora sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile cu functionarea si intretinerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit intelegerii din contract.

Ori, prin contractul de comodat incheiat, partile semnatare au stipulat obligatia comodatariului xx de a suporta, incepand cu data preluarii bunului, toate cheltuielile necesare folosirii acestuia, inclusiv cheltuielile cu combustibilul si cele de intretinere/reparatii.

De asemenea, petenta invoca prevederile H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004, date in aplicarea art.48 din Codul fiscal, conform carora sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile cu achizitionarea de materii prime, materiale consumabile si obiecte de inventar, cheltuielile cu lucrarile executate si serviciile prestate de terti precum si cheltuielile efectuate pentru prestarea de servicii pentru clienti, cheltuieli intre care se incadreaza si cele efectuate de petenta dar respinsa de organele de inspectie fiscala.

Totodata organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate pentru intretinerea si repararea imobilului detinut in baza contractului de comodat incheiat de petenta cu comodantii - persoane fizice, ignorand faptul ca, potrivit prevederilor normelor metodologice de aplicare a prevederilor art.48 din Codul fiscal, pct. 37 alin. 25, sunt considerate cheltuieli deductibile si cele efectuate pentru intretinerea si functionarea spatiilor folosite pentru desfasurarea afacerilor chiar daca documentele sunt emise pe numele proprietarului si nu pe numele contribuabilului.

**2. Referitor la intocmirea actelor administrativ fiscale contestate**, petenta arata ca, potrivit O.P.A.N.A.F. nr. 1022 din 29 iulie 2013 privind aprobarea modelului si continutului unor documente intocmite in activitatea de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, anexa 2 INSTRUCIUNI DE COMPLETARE a formularului "*Decizie de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere*", organele de inspectie fiscala aveau obligatia ca in Decizia de impunere contestata, la rubrica "*Motivul de fapt*", sa inscrie detaliat modul in care petenta a efectuat si tratat, din punct de vedere fiscal, fiecare operatiune cu influenta in veniturile sau cheltuielile inscrise in registrul de incasari si plati sau ca urmare a unor operatiuni neevidentiate in acesta, cu prezentarea consecintei fiscale. De asemenea, aveau obligatia ca, la rubrica "*Temeiul de drept*" sa inscrie detaliat incadrarea faptei constatate care ar fi condus la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate, implicit la stabilirea unui impozit pe venit de plata suplimentar, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute de lege.

Petenta arata ca potrivit acestor prevederi legale, organele fiscale au obligatia sa examineze starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, avand in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz in parte. In concluzie, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a analiza toate documentele prezentate de contestatoare, analizand daca acestea respecta normele legale pentru a constitui documente justificative care sa stea la baza evidentierii in contabilitate precum si daca aceste cheltuieli au fost efectuate de contestatoare in scopul realizarii de venituri impozabile.

In sustinerea celor afirmate petenta invoca Deciziile nr.xx si xx pronuntata de ANAF-DGSC in spete similare.

## B. Taxa pe valoare adaugata

Petenta arata ca organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma totala de xx lei fara sa prezinte in raportul de inspectie fiscala sau in anexele la acesta, in mod concret pentru ce cheltuieli anume, pe care le-a efectuat contestatoarea cu achizitii de bunuri si servicii, au respins dreptul de deducere si motivul acestuia. Organele de inspectie fiscala s-au rezumat sa consemneze in raportul de inspectie fiscala intocmit, la pag.9-12 in perioada verificata, respectiv 08.09.2010 - 31.12.2013, ca contribuabilul a achizitionat diverse materiale de constructii precum: polistiren, plasa de fibra, ciment etc. diverse bunuri constand in masina de spalat, plita electrica, fereastră PVC, cos de fum, boiler electric, combustibil auto si servicii constand in manopera service auto [...] valoarea totala a bunurilor achizitionate, a combustibilului auto a manoperei de service auto [...] este in suma de xx lei, din care TVA xx lei, iar la pag.13, urmatoarele:

*“recapitulatie TVA deductibila. pe perioada 08.09.2010 - 31.12.2013:*

*TVA deductibila agent economic ..... xx lei*

*TVA deductibila organe de control ..... xx lei*

*Diferenta ..... xx lei “*

In afara acestor consemnari in tot cuprinsul actelor administrative contestate, nu exista alta mentiune din care sa rezulte componenta TVA in suma de xx lei, astfel incat petenta sa-si poata exercita, efectiv, dreptul de contestatie reglementat prin OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, art.205.

Organele de inspectie fiscala fac trimitere la *"situatia privind calculul TVA deductibila pentru perioada 08.09.2010-31.12.2013"* anexata la raportul de inspectie fiscala - anexa nr.2, nici in aceasta anexa nu este prezentata componenta taxei pe valoarea adaugata pentru care nu s-a acordat drept de deducere. In anexa la care se face trimitere este prezentata doar suma totala a taxei pe valoarea adaugata pentru care nu s-a acordat drept de deducere, nu si componenta acesteia, respectiv:

- care este suma taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de combustibil auto pentru care nu s-a acordat drept de deducere;

- care este suma taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii constand in manopera auto pentru care nu s-a acordat drept de deducere;

- care este suma taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri (materiale de constructii, mobilier, electrocasnice) pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

In consecinta TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere, fiind prezentata global, contestatoarea isi exercita dreptul de contestatie prezentand argumentele sale si mijloacele de proba tot pentru intreaga suma de xx lei, astfel:

1. Organele de inspectie fiscala au invocat pentru respingerea dreptului de deducerea taxei pe valoarea adaugata, motivul de fapt *"pentru activitatea pentru care este autorizat contribuabilul, respectiv Alte activitati de servicii suport pentru intreprinderi n.c.a.(intermedieri servicii curierat) Cod CAEN 8299, achizitionarea acestor bunuri, a combustibilului auto, a manoperei de service auto [...] nu contribuie la realizarea de venituri impozabile, respectiv de operatiuni impozabile"*. In consecinta taxa pe valoarea adaugata aferenta nu a fost considerata deductibila de catre echipa de inspectie fiscala.

Petenta retine faptul ca organele de inspectie fiscala nu au prezentat:

- care sunt prevederile legale care reglementeaza bunurile si serviciile a caror achizitie poate contribui la realizarea de venituri impozabile prin desfasurarea activitatii *"Alte activitati de servicii suport pentru intreprinderi n.c.a. (intermedieri servicii curierat)*

Cod CAEN 8299”, prin incadrarea carora petenta nu a avut drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata;

- care sunt efectiv, bunurile si serviciile a caror achizitie poate contribui la realizarea de catre contestatoare de venituri impozabile prin desfasurarea activitatii;

- care sunt efectiv operatiunile comerciale care nu au fost efectuate de contestatoare in vederea realizarii de operatiuni taxabile;

- motivul pentru care unele dintre bunurile de serviciile achizitionate de contestatoare nu au contribuit la realizarea de venituri impozabile prin desfasurarea activitatii *"Alte activitati de servicii suport pentru intreprinderi n.c.a. (intermedieri servicii curierat) Cod CAEN 8299"*, respectiv la efectuarea de operatiuni taxabile;

- pentru ce motiv fiecare din documentele justificative detinute de contestatoare si prezentare organelor de inspectie fiscala pentru verificare nu a intrunit calitatea de document justificativ pentru inregistrarea in evidentele contabile a operatiunilor economice efectuate si deducerea corespunzatoare a cheltuielilor si taxei pe valoarea adaugata aferente.

Ca urmare doar a unor simple speculatii si consideratii cu un caracter de maxima generalitate, ale organelor de inspectie fiscala, prezentate generic, contestatoarea este obligata la plata suplimentara a unei taxe pe valoarea adaugata in suma totala de xx lei si a accesoriilor aferente, fara a avea cunostinta care este suma TVA aferenta bunurilor achizitionate pentru care nu are drept de deducere si de ce, sau care este suma TVA aferenta serviciilor de reparatii auto pentru care nu are drept de deducere si de ce anume.

Contestatoarea invoca prevederile O.P.A.N.A.F. nr.1022 din 29 iulie 2013 privind aprobarea modelului si continutului unor documente intocmite in activitatea de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, anexa 5 INSTRUCIUNI DE COMPLETARE a formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere", organele de inspectie fiscala aveau obligatia ca, in decizia de impunere contestata, la rubrica 3.1.1 "Motivul de fapt" sa inscrie detaliat modul in care petenta e efectuat si tratat din punct de vedere fiscal fiecare operatiune patrimoniala din sfera taxei pe valoarea adaugata si sa prezinte consecinta fiscala. De asemenea, la rubrica 3.1.2 "Temeiul de drept" aveau obligatia sa inscrie detaliat si clar incadrarea faptei care ar fi condus la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat.

In consecinta, intrucat indicarea motivului de fapt si a temeiului de drept in baza caruia organele fiscale au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezinta conditii de validitate ale actului administrativ, rezulta ca deciziile de impunere contestate nu intrunesc conditiile de validitate ale unui act administrativ fiscal fapt pentru care contestatoarea solicita anulara actelor respective.

Avand in vedere cele precizate mai sus, precum si prevederile art.94 alin.1 si alin.3, lit.e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se retine ca in vederea stabilirii corecte a obligatiilor fiscale, organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa examineze documentele, sa stabileasca corect baza de impunere si diferentele in plus sau in minus, dupa caz in ceea ce priveste rolul activ al organelor de inspectie fiscala la art.7, alin. 2 din acelasi act normativ, se prevede *"In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz."*

In opinia petentei potrivit acestor prevederi legale, organele fiscale au obligatia sa examineze starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, avand in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz in parte. In concluzie, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a analiza toate documentele prezentate de petenta, analizand daca acestea respecta normele legale pentru a constitui documente justificative care sa stea la baza evidentierii in contabilitate precum si daca aceste cheltuieli au fost efectuate de petenta in scopul realizarii de venituri impozabile.

### **Referitor la TVA stabilit suplimentar**

2. Petenta arata ca organele de inspectie fiscala invoca drept motiv pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente achizitiilor de combustibil si servicii de reparatii auto necesare exploatarei si intretinerii autoturismului OPEL INSIGNIA cu numarul de inmatriculare xx, faptul ca contestatoarea a exploatat acest autoturism in baza unui contract de comodat incheiat cu comodantul Ifrimescu Paul, prin care acesta a transmis contestatoarei dreptul de folosinta cu titlu gratuit. De asemenea, nu acorda drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente achizitiilor de combustibil si servicii de reparatii auto necesare exploatarei si intretinerii autoturismului OPEL INSIGNIA cu numarul de inmatriculare xx, asupra caruia petenta a obtinut dreptul de folosinta cu titlu gratuit in baza contractului de comodat incheiat in data de 01.09.2013 cu persoana fizica xx in calitate de comodant.

In opinia petentei organele de inspectie fiscale au prezentat trunchiat prevederile art.2146 din noul Cod civil, conform carora *"imprumutul de folosinta este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numita comodant, remite un bun mobil sau imobil celeilalte parti, numita comodatara, pentru a se folosi de acest bun, cu obligatia de a-l restitui dupa un anumit timp."* De asemenea, se prezinta trunchiat numai prevederile ar. 1560-1562 din vechiul Cod Civil, conform caruia comodatul este un contract esential gratuit. Pe baza acestor prevederi, organele de inspectie fiscala au motivat neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma totala de xx lei, invocand *"echipa de inspectie fiscala considera contravaloarea acestor cheltuieli ca nefiind deductibila din punct de vedere fiscal intrucat contractul de comodat prin natura sa este un contract cu titlu gratuit"*.

In continuare se precizeaza ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare atat prevederile art.1564 din vechiul Cod civil, citam: *"comodatara este dator sa ingrijeasca, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului imprumutat"*, cat si cele ale art.2148 din LEGEA nr. 287 din 17 iulie 2009 privind Codul civil, conform caruia *"Comodatara este tinuta sa pazeasca si sa conserve bunul imprumutat cu prudenta si diligenta unui bun proprietar"*.

Petenta arata ca organele de inspectie fiscala au invocat faptul ca *"acest autoturism nu a facut si nici nu face parte din patrimoniul afacerii xx"*, ignorand faptul ca dreptul de folosinta a acestui autoturism a fost transmis contestatoarei prin contractul de comodat mentionat in actele administrativ fiscale contestate, ori Codul fiscal nu conditioneaza dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate si a taxei pe valoarea adaugata aferente, de existenta dreptului de proprietate asupra unui bun mobil sau imobil, ci de existenta dreptului de a dispune de acestea ca si un proprietar, ceea ce s-a realizat in cazul in speta prin contractele de comodat incheiate.

Se retine ca atat in contractul de comodat incheiat in data de 01.09.2010 intre contestatoarea in calitate de comodatara si Ifrimescu Paul - persoana fizica autorizata, in calitate de comodant, pentru cedarea dreptului de folosinta a autoturismului OPEL INSIGNIA cu numarul de inmatriculare xx, cat si in contractul de comodat incheiat in data de 01.09.2013 cu persoana fizica xx - in calitate de comodant, pentru transmiterea

dreptului de folosinta asupra autoturismului OPEL INSIGNIA cu numarul de inmatriculare xx, partile au in scris obligatia comodatului de a suporta de la data preluarii bunului, cheltuielile necesare folosirii acestuia.

De asemenea, petenta in calitate de comodat, a incheiat cu persoanele fizice Ifimescu Toader si Ifimescu Lidia, in calitate de comodanti, contractul de comodat nr.01 din 03.08.2010 pentru transmiterea dreptului de folosinta asupra imobilului situat la adresa din com. xx in care partile au in scris obligatia comodatului de a se ingriji de bunul imprumutat intocmai ca si proprietarul acestuia. Cu toate acestea, organele de inspectie fiscala au motivat in actele administrative contestate *"echipa de inspectie fiscala considera conravaloarea acestor cheltuieli ca nefiind deductibila din punct de vedere fiscal intrucat contractul de comodat prin natura sa este un contract cu titlu gratuit"*. Se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au reconsiderat, in corpore, ca fiind nedeductibile fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta si cheltuielilor efectuate de comodat pentru exploatarea si intretinerea autoturismului, precum si cele efectuate pentru intretinerea/repararea imobilului unde se afla inregistrat sediul social, fara a analiza fiecare operatiune in parte si a verifica daca aceasta se incadreaza in conditiile legale specifice contractului de comodat, pentru a le delimita strict pe acelea care contravin conditiilor contractului de comodat conducand astfel la nedeductibilitate fiscala.

Cheltuielile efectuate de comodat pentru a folosi bunul, definite de doctrina juridica drept *"un accesoriu al folosintei"*, includ cheltuielile de intretinere si exploatare ale autoturismului, reparatiile locative ale casei si achizitiile de bunuri (mobilier, aparatura electronica/electrocasnica), cheltuielile efectuate de petenta pentru intretinerea si exploatarea autoturismului detinut conform contractului de comodat, respectiv cheltuielile de reparatii si intretinere precum si cele cu achizitiile de combustibil si bunuri (mobilier, aparatura electronica/electrocasnica), reprezinta potrivit Codului civil *"un accesoriu al folosintei"*, in sustinerea cauzei se invoca prevederile HG Nr.44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activitati independente, determinat pe baza contabilitatii in partida simpla, conform carora sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile cu functionarea si intretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit intelegerii din contract. In contestatie se precizeaza ca organele de inspectie fiscala nu au prezentat si demonstrat care sunt bunurile/materialele si serviciile achizitionate, pentru care contestatoarea a dedus cheltuielile si care nu se regasesc in realitate pe teren, ca atare sau in imobilul reparat si in consecinta, solicita anularea actelor administrative contestate.

**3. Referitor la contractele de comision** petenta contesta faptul ca organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor efectuate cu achizitiile de bunuri si servicii reparatii/intretinere auto, pe motiv ca *"achizitionarea acestor bunuri, a combustibilului auto, a manoperei de service auto ... nu contribuie la realizarea de venituri impozabile, respectiv de operatiuni impozabile"*, intrucat in toata perioada verificata a fost realizat, inregistrat in evidentele contabile si declarat venituri impozabile din activitatea economica pentru care a fost autorizat, respectiv *"Alte activitati de servicii suport pentru intreprinderi n.c.a. (intermedieri servicii curierat)"* Cod CAEN 8299, in baza contractelor de comision incheiate cu clientii, astfel:

**a)** Contract de comision nr.10 din 01.09.2010, incheiat intre xx, cu sediul in Bucuresti. xx, in calitate de comitent si xx, in calitate de comisionar, avand ca obiect realizarea de catre Comisionar a intermediarii vanzarii serviciilor de transport efectuate de comitent.



Conform prevederilor art.III, pct. 10 din contract, comisionarul xx era obligat sa nu furnizeze *"nici un fel de informatii indiferent care ar fi natura acestora, unor alte persoane, indiferent de profilul activitatii desfasurata de catre acestea"*, iar potrivit pct.15 din contract, era obligat sa nu dezvaluie *"nici unei alte persoane fizice sau juridice identitatea clientilor din prezent, trecut sau a posibililor clienti ai Comitentului."*

Motivatia organelor de inspectie fiscala conform careia *"fiecare foaie de parcurs prezentata echipei de inspectie fiscala este stampilata de una sau mai multe societati, fara ca din documentele prezentate de contribuabil sa rezulte legatura dintre xx si acestea"*, este total neintemeiata, deoarece societatile semnatare reprezinta clienti *"din prezent, trecut"* si, mai ales posibili clienti ai comitentului, despre care contestatoarea, in calitate de comisionar, este obligat sa nu dezvaluie informatii niciunei persoane juridice, indiferent de profilul acivitatii desfasurata de catre aceasta, conform prevederilor art.III pct. 10 si pct.15 din contractul incheiat, sub sanctiunea platii daunelor conexe-despagubiri in valoare de XX euro conform art.IX pct. 6. din contract.

Pentru justificarea serviciilor prestate de comisionar comitentului, in vederea platii acestora, partile au convenit prin art.IV din contract ca, trimestrial comitentul sa emita comisionarului *"o listare a tuturor operatiunilor desfasurate de acesta in trimestrul incheiat"*, comisionarul renuntand in situatia respectiva la *"a solicita si copia facturilor emise de comitent clientilor comitentului"*

Aceste listinguri au fost transmise de catre comitent comisionarului xx pe canale electronice, atat e-mailul de transmitere cu adresa transmitatorului cat si listingurile propriu-zise putand fi listate pentru a fii cosultata la orice data. Pentru a demonstra si proba cele afirmate, contestatoarea prezinta anexat la contestatie, copii dupa listingurile emise de comitent.

**b)** Contract de comision incheiat in data de 01.05.2013 intre xx, cu sediul in Bucuresti, sos. xx, in calitate de comitent si xx, in calitate de comisionar, avand ca obiect *"prospectarea pietei si vanzarea serviciilor de curierat intern si international."*, pretul contractului constand intr-un *"comision de 4% din valoarea expedierilor realizate efectiv si incasate."* Potrivit prevederilor art. VI, lit.c) din contract, comisionarul xx era obligat *"sa efectueza deplasari oriunde pe teritoriul Romaniei pentru contractarea de noi clienti, prospectare si mentenanta clientilor activi"*.

Pentru serviciile prestate, xx - in calitate de comisionar, a emis facturi comitentului, in baza listingurilor transmise de acesta, din care rezulta transporturile efectuate, implicit deplasarile cu mijloace de transport auto, facturile fiscale cu listingurile aferente si foliile de parcurs care au fost depuse impreuna cu contestatia.

In continuare se mai arata ca in conditiile in care, potrivit obligatiilor contractuale asumate, xx avea si sarcina de a contacta noi posibili clienti pentru comitent, in vederea stabilirii de relatii comerciale cu acestia, fara a se si finaliza, insa, prin incheierea de contracte, este justificat faptul ca numele acestora si implicit stampilele puse de documentele de deplasare foile de parcurs sa nu se regaseasca pe lista celor cu care comitentul a incheiat contracte.

De aceea, respingerea consumului de combustibil efectuat pentru aceste deplasari, pe motiv ca respectivii posibili clienti nu se regasesc printre partenerii comitentului, reprezinta o nelegalitate, deoarece prin aceasta se neaga insasi esenta activitatii desfasurate de un agent de vanzari - cum este cazul petentei. In conditiile in care comitentul si-a insusit si a platit contravaloarea tuturor deplasarilor efectuate, atat cele finalizate prin incheierea de contracte cat si cele care au presupus doar sondarea pietei, pozitia organelor de inspectie fiscala de respingere totala a cheluielilor aferente reprezinta o imixtiune in relatiile comerciale comitent - comisionar.

De asemenea, petenta a efectuat periodic deplasari pe distanta com.xx -

mun.Brasov, la punctul de lucru al clientului comitent, pentru indeplinirea diverselor obligatii contractuale, cum ar fi: preluarea de comenzi si/sau marfuri, prezentarea de rapoarte de activitate, incasari/plati, etc, pentru care a emis, de asemenea foi de parcurs.

**II.** Fata de aspectele contestate se retine ca, in urma verificarii efectuate de organele de control din cadrul A.J.F.P. Brasov - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Fizice la xx, avand CIF RO xx, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei inspectii fiscale generale care s-a materializat prin intocmirea Raportul de inspectie fiscala nr.xx pe baza caruia s-au emis Deciziile de impunere xx, organul de inspectie fiscala precizeaza cu **privire la TVA in suma de xx lei** ca in perioada verificata, respectiv 08.09.2010 - 31.12.2013, contribuabilul a achizitionat diverse materiale de constructii precum polistiren, plasa de fibra, ciment, etc., diverse bunuri constand in masina de spalat, plita electrica, fereastră PVC, cos de fum, boiler electric, etc. combustibil auto si servicii constand in manopera service auto, situatia acestor bunuri **este prezentata in Anexa nr. 2** la raportul de inspectie fiscala, in valoare totala de xx lei, din care TVA xx lei, inregistrate in Jurnalele de cumparari si raportate in deconturile de TVA.

Referitor la achizitionarea de catre petenta a diverselor materiale de constructii precum si a diverselor bunuri constand in masina de spalat, plita electrica, fereastră PVC, cos de fum, boiler electric, etc, organul de inspectie fiscala precizeaza cu privire la utilitatea achizitionarii acestora in cadrul activitatii xx, in conformitate cu prevederile art. 94. alin.3), lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, echipa de inspectie fiscala a luat nota explicativa dl. Ifrimescu Paul in calitate de reprezentant al xx, care a formulat urmatorul raspuns:

*"Pentru a-mi putea desfasura activitatea in conditii optime, este imperativ sa am un sediu social. Avand in vedere natura precara a sediului social din anii anteriori si starea deplorabila in care se afla acest imobil, am achizitionat produse, materiale de constructii si scule pentru a renova si cosmetiza sediul social. Frecvent apar situatii in care clientii vin la discutii si negocieri la sediul social, astfel incat sunt nevoit sa ofer conditii decente in care sa-mi pot desfasura activitatea."*

In vederea desfasurarii activitatii, xx detine o camera din imobilul situat in satul xx (comuna xx), xx jud. Brasov, asa cum rezulta din obiectul contractului de comodat nr. 1/03.08.2010.

Acest contract de comodat, asa cum de altfel se prevede si la „Art. 2 OBIECTUL CONTRACTULUI”, ii confera xx, asupra imobilului, doar un drept de folosinta asupra camerei respective, motiv pentru care investitiile in bunuri precum sunt *"polistiren extrudat, adeziv, otel beton, caramida, teava, tigla, materiale electrice, calorifere, parchet stejar, blat marmura, etc."*, cad in sarcina proprietarului imobilului conform pct. 136 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. De asemenea, achizitionarea de bunuri precum mobilier dormitor, semineu, Wc suspendat, bideu, lavoar, cuptor electric, boiler electric, masina de spalat, led samsung, blu ray, etc. conduc la ideea amenajarii unui spatiu de locuit, si nu a unui birou sau la faptul ca nu au legatura directa cu activitatea desfasurata de contribuabil. De asemenea, achizitionarea unei roabe sau a unei motocoase, din punctul de vedere al echipei de inspectie fiscala nu are legatura cu activitatea desfasurata de contribuabil.

Cu privire la achizitionarea de combustibil auto si servicii constand in manopera service auto de catre contribuabil organul de control precizeaza ca contribuabilul a prezentat echipei de inspectie fiscala contractul de comodat valabil incepand cu data de 01.09.2010, intre xx in calitate de comodant si xx in calitate de comodatari, care are ca

obiect cedarea catre comodat, a dreptului de folosinta a autoturismului OPEL INSIGNIA cu nr. de inmatriculare xx. Comodantul xx detinea la acea data autoturismul in baza unui contract de leasing financiar inregistrat sub nr. xx.

Analizand contractul de comodat la art. 4 Drepturi si Obligatii, litera c) "*Obligatiile comodatului*" se prevede urmatoarele: "*- sa suporte, de la data preluarii bunului, cheltuielile necesare folosirii acestuia inclusiv ratele de leasing si polita lunara Casco ...*"

In art. 1560, art. 1561 si art. 1562 din vechiul Cod Civil, in vigoare la data incheierii contractului de comodat, se stabileste notiunea si natura contractului de comodat, de asemenea, si in noul Cod Civil la art. 2146, valabil incepand cu data de 1 octombrie 2011, este stabilita notiunea de Imprumut de folosinta numit si comodat, si anume "*Imprumutul de folosinta este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numita comodant, remite un bun mobil sau imobil celeilalte parti, numite comodat, pentru a se folosi de acest bun, cu obligatia de a-l restitui dupa un anumit timp.*"

Asadar, printr-un contract de comodat, comodantul se obliga sa asigure celeilalte parti -comodatul, cu titlu gratuit folosinta unui bun cu obligatia pentru acesta din urma de a-l restitui intr-un anumit timp.

Analizand foile de parcurs prezentate de contribuabil s-a constatat ca acestea nu releva faptul ca transportul cu autoturismul, a carei folosinta face obiectul contractului de comodat, s-a efectuat in interesul afacerii xx.

Fiecare foaie de parcurs prezentata echipei de inspectie fiscala este stampilata de una sau mai multe societati, fara ca din documentele prezentate de contribuabil sa rezulte legatura dintre xx si acestea. Se mentioneaza ca pe facturile emise de catre xx, la rubrica beneficiar, apare in scris, pentru perioada verificata, ca si client xx si xx, si nu societatile care stampileaza foile de parcurs.

Analizand documentele prezentate de contribuabil, echipa de inspectie fiscala a identificat in perioada 01.01.2011 - 31.12.2012, o serie de facturi cu chitantele aferente, inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati la coloana "plati", facturi care sunt emise de catre P.F.A. xx, CIF RO xx catre xx CIF RO xx. Pe facturile respective la rubrica "*Denumirea produselor sau a serviciilor*" apare in scris "*Cv contract de comodat pentru luna*".

Cu privire la acest aspect, echipa de inspectie fiscala a solicitat, in conformitate cu prevederile art. 94, alin.3, lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu completarile si modificarile ulterioare, explicatii scrise domnului Iftimescu Paul Catalin in calitate de reprezentant al Persoanei Fizice Autorizate - Iftimescu Doru, care la intrebarea adresata, a formulat urmatorul raspuns:

Intrebare: "*Urmare a verificarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala a identificat o serie de facturi cu chitantele aferente, inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati la coloana "plati", facturi care sunt emise de catre xx CIF RO xx catre xx CIF RO xx, si pe care apare in scris la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor" - Cv contract de comodat.*

*Analizand acest contract de comodat s-a constatat ca are ca obiect dreptul de folosinta asupra autoturismului marca Opel Insignia cu nr. de inmatriculare xx.*

*Conform art. 2146 din Codul civil imprumutul de folosinta (numit si comodat) este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numita comodant, remite un bun mobil sau imobil celeilalte parti, numite comodat, pentru a se folosi de acest bun, cu obligatia de a-l restitui dupa un anumit timp.*

*Avand in vedere natura contractului de comodat, cum explicati plata acestor facturi de catre xx CIF RO xx catre xx CIF RO xx.*"

Raspuns: "*Avand in vedere ca leasingul financiar a fost contractat pe xx si masina fiind predata prin contract de comodat catre xx, valoarea facturata lunar ca si*

*CV leasing a fost refacturata catre xx, deoarece xx si-a incheiat activitatea, respectiv nu mai avea venituri din care achite factura lunara. "*

Asadar, echipa de inspectie fiscala a considerat contravaloarea acestor cheltuieli ca nefiind deductibila din punct de vedere fiscal intrucat contractul de comodat prin natura sa este un contract cu titlu gratuit. Mai mult de atat, in cuprinsul contractului de comodat care are ca obiect dreptul de folosinta asupra autoturismului marca Opel Insignia cu nr. de inmatriculare xx, este specificat ca xx plateste rata de leasing financiar axx. Se mentioneaza ca acest autoturism nu a facut si nici nu face parte din patrimoniul afacerii xx, contribuabilul neprezentand documente justificative care sa ateste contrariul.

Valoarea totala a bunurilor achizitionate, a combustibilului auto, a manoperei de service auto precum si contravaloarea facturilor care au ca obiect plata leasingului financiar contractat de xx, este in suma de xx lei, din care TVA xx lei, inregistrata in Jurnalele de cumparari si raportata in deconturile de TVA.

Echipa de inspectie fiscala nu a acordat deductibilitate pentru TVA in suma de xx lei, considerand ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

In consecinta, avand in vedere cele expuse mai sus, taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora nu a fost considerata deductibila de catre echipa de inspectie fiscala.

**Referitor la impozitul pe venit aferent anilor 2010 - 2013**, organul de inspectie fiscala precizeaza ca contribuabilul a prezentat echipei de inspectie fiscala contractul de comodat valabil incepand cu data de 01.09.2010, incheiat intre xx in calitate de comodant si xx in calitate de comodatar, care are ca obiect cedarea catre comodatar, a dreptului de folosinta a autoturismului OPEL INSIGNIA cu nr. de inmatriculare xx si contractul de comodat valabil incepand cu data de 01.09.2013, incheiat intre xx in calitate de comodant si xx in calitate de comodatar, care are ca obiect cedarea catre comodatar, a dreptului de folosinta a autoturismului OPEL INSIGNIA cu nr. de inmatriculare xx. Comodantulxx detinea la acea data autoturismul in baza unui contract de leasing financiar inregistrat sub nr. xx.

Analizand contractul de comodat la "Art. 4 Drepturi si obligatii, lit. c) "Obligatiile comodatarului" se prevad urmatoarele:

*"- sa suporte, de la data preluarii bunului, cheltuielile necesare folosirii acestuia inclusiv ratele de leasing si polita lunara Casco ... "*

Organul de control precizeaza ca in art. 1560, art. 1561 si art. 1562 din vechiul Cod Civil, in vigoare la data incheierii contractului de comodat, se stabileste notiunea si natura contractului de comodat, astfel:

*"Art 1560*

*Comodatul este un contract prin care cineva imprumuta altuia un lucru spre a se servi de dansul, cu indatorire de a-l inapoia.*

*Art 1561*

*Comodatul este esential gratuit.*

*Art 1562*

*Imprumutatorul ramane proprietarul lucrului dat imprumut. "*

De asemenea si in noul Cod civil la art. 2146, valabil incepand cu 1 octombrie 2011, este stabilita notiunea de Imprumut de folosinta numit si comodat, si anume:

*"Imprumutul de folosinta este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numita comodant, remite un bun mobil sau imobil celeilalte parti, numite comodatar, pentru a se folosi de acest bun, cu obligatia de a-l restitui dupa un anumit timp."*

In concluzie, printr-un contract de comodat, comodantul se obliga sa asigure celeilalte parti - comodatarul, cu titlu gratuit folosinta unui bun cu obligatia pentru acesta din urma de a-l restitui intr-un anumit timp.

Analizand foile de parcurs prezentate de contribuabil organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea nu releva faptul ca transportul, cu autoturismul a carei folosinta face obiectul contractului de comodat, s-a efectuat in interesul afacerii xx. Fiecare foaie de parcurs prezentata echipei de inspectie fiscala este stampilata de una sau mai multe societati, fara ca din documentele prezentate de contribuabil sa rezulte legatura dintre xx si acestea. Organul de inspectie fiscala retine ca pe facturile emise de catre xx, la rubrica beneficiar, apare in scris, pentru perioada verificata, ca si clienti SC xx si SC xx, si nu societatile care stampileaza foile de parcurs.

Avand in vedere aceste aspecte, echipa de inspectie fiscala considera ca achizitionarea de combustibil si efectuarea de reparatii auto, ca nefiind deductibila din punct de vedere fiscal, intrucat contribuabilul nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA in suma de xx lei invocand prevederile art.6 din din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coloborat cu art.145, alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au stabilit pentru aceste constatari impozit pe venit suplimentar in suma de 3xx lei invocand prevederile art.48, alin.4), lit.a, si alin.2), lit.a si art.48, alin.7), lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si prevederile pct.37, lit.a din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, si prevederile pct.51 din OMFP pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si prevederile art. 2146 din Codului civil.

In conformitate cu prevederile art.119, alin.1), art. 120, alin.1) si 7), art.120<sup>^</sup>1, alin.1-3 din OG nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare organele de inspectie fiscala au stabilit accesorii in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivele societatii contestatoare si constatările organelor de inspectie fiscala, in raport cu actele normative in vigoare in perioada verificata, se retin urmatoarele:

**1. Referitor la TVA stabilit suplimentar de inspectia fiscala in suma de xx lei, dobanzi/majorari in suma de xx lei si penalitati in suma de xx lei.**

Petenta contesta in totalitate TVA stabilit suplimentar si precizeaza ca din Decizia de impunere nr. xx emisa in baza Raportului de inspectie fiscala ne.xx nu rezulta :

- care este suma taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de combustibil auto pentru care nu s-a acordat drept de deducere;
- care este suma taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii constand in manopera auto pentru care nu s-a acordat drept de deducere;
- care este suma taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri (materiale de constructii, mobilier, electrocasnice) pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

a.) Referitor la TVA stabilita suplimentar aferent pieselor de schimb si combustibil, D.G.R.F.P Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit TVA suplimentara de plata in sarcina contestatoarei, in conditiile in care aceasta suma reprezinta TVA aferent cheltuielilor efectuate de petenta in desfasurarea activitatii Persoanei fizice autorizate.

Din Raportul de inspectie fiscala nr.xx rezulta ca petentul a desfasurat operatiuni economice constand in intermedierea de servicii curierat taxabile din punct de vedere al TVA cu cota de 24%.

In perioada verificata contribuabilul a realizat venituri in suma de xx lei si a colectat TVA in suma de xx lei pentru operatiunile derulate.

**In fapt** petenta a prezentat doua contracte de comision, respectiv contractul de comision incheiat intre xx, cu sediul in Bucuresti si xx incepand cu 01.09.2010, si contractul de comision incheiat intre xx, cu sediul in Bucuresti si xx incepand cu 01.05.2013, contracte conform carora petenta isi desfasoara activitatea de comisionar efectuand servicii de intermediere a vanzarii serviciilor de transport si vanzarea serviciilor de curierat intern si international, astfel realizand venituri taxabile din punct de vedere al TVA in suma de xx lei.

In desfasurarea activitatii de intermediere a vanzarii serviciilor de transport si vanzarea serviciilor de curierat intern si international, petenta a folosit autoturismul OPEL INSIGNIA, conform contractului de comodat valabil incepand cu data de 01.09.2010, incheiat intre xx in calitate de comodant si xx in calitate de comodat, care are ca obiect cedarea catre comodat, a dreptului de folosinta a autoturismului OPEL INSIGNIA cu nr. de inmatriculare xx si contractul de comodat valabil incepand cu data de 01.09.2013, incheiat intre xx in calitate de comodant si xx in calitate de comodat, care are ca obiect cedarea catre comodat, a dreptului de folosinta a autoturismului OPEL INSIGNIA cu nr. de inmatriculare xx.

In sustinerea contestatiei petentul arata ca folosirea autoturismului OPEL INSIGNIA cu care a efectuat deplasari pentru a desfasura activitatea de curierat, a contracta noi clienti, prospectarea si mentinerea clientilor activi a generat cheltuieli de intretinere si reparatii, si cheltuieli cu utilizarea autoturismului, respectiv cheltuieli cu combustibilul.

In sustinerea celor afirmate petenta depune la dosarul cauzei documentele doveditoare respectiv Facturile fiscale emise de catre petenta conform contractelor de comisionar, catre xx si xx, listingurile aferente facturilor emise si foile de parcurs aferente listingurilor prin care arata ca cheltuielile efectuate cu intretinerea, reparatia autoturismului si cheltuielile cu combustibilul sunt efectuate in vederea realizarii de venituri taxabile din punct de vedere al TVA.

Petenta era imputernicit de catre societatile contractante xx si xx, ca in numele lor sa se deplaseze la clienti activi si noi clienti in vederea mentinerii sau vanzarii serviciilor de transport si din aceasta cauza apar pe foile de parcurs numai firmele unde sa efectuat deplasarea respectiva, urmand ca dupa incheierea de noi contracte sau prelungirea contractelor in derulare sa incalzase comisionul stabilit prin contractele de comision incheiate cu xx si xx.

Organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere aceste documente considerand ca activitatea pentru care este autorizat contribuabilul, respectiv "Alte activitati de servicii suport pentru intreprinderi n.c.a. (intermedieri servicii curierat) - Cod CAEN 8299", iar achizitionarea acestor bunuri, a combustibilului auto, a manoperei de service auto, nu contribuie la realizarea de venituri impozabile, avand in vedere ca petenta a prezentat contracte de comodat conform caruia comodantul se obliga sa asigure celeilalte parti - comodatul, cu titlu gratuit folosinta unui bun cu obligatia

pentru acesta din urma de a-l restitui intr-un anumit timp, iar cheltuielile efectuate nu sunt pentru activitatea autorizata.

**In drept** sunt aplicabile prevederile art.94, alin.1 si alin.3, lit.a) – f) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

*„(1) Inspectoria fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.*

*[...]*

*(3) Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:*

- a) examinarea documentelor aflate in dosarul fiscal al contribuabilului;*
- b) verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;*
- c) discutarea constatarilor si solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor sau imputernicitii acestora, dupa caz;*
- d) solicitarea de informatii de la terti;*
- e) stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul inceperii inspectiei fiscale;*
- f) stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora;”*

Potrivit prevederilor legale mai sus mentionate, se retine ca in vederea stabilirii corecte a obligatiilor fiscale, organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa examineze documentele, sa stabileasca corect baza de impunere, diferentele in plus sau in minus, dupa caz.

In ceea ce priveste rolul activ al organelor de inspectie fiscala la art.7, alin.2 din acelasi act normativ, se prevede:

*„Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”*

Se retine ca potrivit acestor prevederi legale, organele fiscale au dreptul sa examineze starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, avand in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz in parte.

In concluzie, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a analiza toate documentele prezentate de contestatoare, din punct de vedere al impozitului pe venit si a TVA-lui, analizand daca acestea respecta normele legale pentru a constitui documente justificative care sa stea la baza evidentierii in contabilitate, precum si daca aceste cheltuieli au fost efectuate de petenta in scopul realizarii de venituri impozabile.

De asemenea precizam ca sunt deductibile acele cheltuieli efectuate cu **functionarea si intretinerea bunului** care fac obiectul unui contract de comodat, utilizat in scopul afacerii.

In ceea ce priveste contractul de comodat, sunt aplicabile si dispozitiile art.1560, art. 1561, art.1562 si art. 1564 din Codul civil:

*“Art. 1560 - Comodatul este un contract prin care cineva imprumuta altuia un lucru spre a se servi de dansul, cu indatorire de a-l inapoia.*

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

*Art. 1562 - Imprumutatorul ramine proprietarul lucrului, dat imprumut*

*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.**”*

Si potrivit art. 2146, art.2147, art.2148 si art.2151 din Codului civil aflat in figoare din 1.10.2011, citam:

*“Art. 2.146 Notiune*

*Imprumutul de folosinta este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numita comodant, remite un bun mobil sau imobil celeilalte parti, numite comodatar, pentru a se folosi de acest bun, cu obligatia de a-l restitui dupa un anumit timp.*

*Art. 2.147 Calitatea de comodant*

*Daca nu i s-a interzis prin lege sau contract, orice persoana care are dreptul de a folosi bunul poate fi comodant.*

*Art. 2.148 Obligatia comodatarului*

**(1) Comodatarul este tinut sa pazeasca si sa conserve bunul imprumutat cu prudenta si diligenta unui bun proprietar.**

**(2) Comodatarul nu poate folosi bunul imprumutat decat in conformitate cu destinatia acestuia determinata prin contract ori, in lipsa, dupa natura bunului. El nu poate permite unui tert sa il foloseasca decat cu aprobarea prealabila a comodantului.**

*Art. 2151*

*Cheltuielile facute cu bunul*

**(1) Comodatarul suporta cheltuielile pe care le-a facut pentru a folosi bunul.**

**(2) Cu toate acestea, comodatarul are dreptul sa ii fie rambursate cheltuielile pentru lucrarile necesare asupra bunului care nu puteau fi prevazute la incheierea contractului, atunci cand comodantul, instiintat in prealabil, nu s-a opus efectuarii lor ori cand, din cauza urgentei lucrarilor, acesta nu a putut fi instiintat in timp util.”**

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, in speta, sunt cheltuieli deductibile si implicit TVA aferent, acele cheltuieli efectuate de contribuabil cu functionarea si intretinerea bunului mobil care este obiectul contractelor de comodat, respectiv cheltuielile necesare aferente reparatiilor si folosirii autoturismului in scopul desfasurarii de activitati taxabile si sunt aplicabile prevederile art.145, alin.1) - 2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*“1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile;”*

iar art.1xx alin.(1) din acelasi act normativ, stipuleaza:

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care iau fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155; [...]”*



Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, se retine ca orice persoana impozabila, are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Astfel avand in vedere faptul ca xx a realizat in perioada supusa verificarii venituri taxabile din punct de vedere al TVA-ului in suma de xx lei, aferent carora a colectat TVA in suma de xx lei, venituri din desfasurarea activitatii de curierat in baza contractelor incheiate cu xx si xx, iar organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere la emiterea Deciziei de impunere aceste venituri si faptul ca pentru realizarea acestora contribuabilul a efectuat cheltuieli cu combustibilul si reparatiile auto ale mijloacelor de transport detinute in baza contractelor de comodat, urmeaza a se desfiinta Decizia de impunere nr. xx cu privire la TVA aferent cheltuielilor efectuate cu achizitia de combustibil, piese de schimb auto si reparatii.

**b. Referitor la TVA stabilita suplimentar aferent materialelor de constructii, D.G.R.F.P Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit TVA suplimentara de plata in sarcina contestatoarei, in conditiile in care aceasta suma reprezinta TVA aferent cheltuielilor efectuate de petenta, care insa cad in sarcina proprietarului imobilului utilizat in baza contractului de comodat si aferent ratelor leasing achitate.**

**In fapt referitor la materialele de constructii** petenta a prezentat contractul de comodat nr.01 din 03.08.2010 incheiat cu persoanele fizice xx, in calitate de comodanti, contractul de comodat care are ca obiect transmiterea dreptului de folosinta asupra imobilului situat la adresa din com.xx in care partile au in scris obligatia comodatarii de a se ingriji de bunul imprumutat intocmai ca si proprietarul acestuia.

**In drept referitor la cheltuielile cu materialele de constructii** sunt aplicabile prevederile art. 48, alin.1 si alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

*„ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activitati independente, determinat pe baza contabilitatii in partida simpla*

*(1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si 50.*

.....

*(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:*

*a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;*

si pct. 37 si pct.38 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, citam:

*„37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.*

*Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate in scopul realizarii veniturilor sunt si urmatoarele:*

***a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;***

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

*c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite, inclusiv in cazul cheltuielilor reprezentand plati efectuate in avans care se refera la alte exercitii fiscale.*

### **38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:**

.....

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

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate, rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care indeplinesc **cumulativ** urmatoarele conditii: sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile si nu in interes personal, sunt inregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla si sunt justificate cu documente corect intocmite, 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 intretinerea bunului** care fac obiectul unui contract de comodat, utilizat in scopul afacerii.

In ceea ce priveste contractul de comodat, sunt aplicabile si dispozitiile art.1560, art. 1561, art.1562 si art. 1564 din Codul civil:

“Art. 1560 - Comodatul este un contract prin care cineva imprumuta altuia un lucru spre a se servi de dansul, cu indatorire de a-l inapoia.

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

Art. 1562 - Imprumutatorul ramine proprietarul lucrului, dat imprumut

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.**”

Si potrivit art. 2146, art.2147, art.2148 si art.2151 din Codului civil aflat in figoare din 1.10.2011, citam:

“Art. 2.146 Notiune

Imprumutul de folosinta este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numita comodant, remite un bun mobil sau imobil celeilalte parti, numite comodatar, pentru a se folosi de acest bun, cu obligatia de a-l restitui dupa un anumit timp.

Art. 2.147 Calitatea de comodant

Daca nu i s-a interzis prin lege sau contract, orice persoana care are dreptul de a folosi bunul poate fi comodant.

Art. 2.148 Obligatia comodatarului

**(1) Comodatarul este tinut sa pazeasca si sa conserve bunul imprumutat cu prudenta si diligenta unui bun proprietar.**

**(2) Comodatarul nu poate folosi bunul imprumutat decat in conformitate cu destinatia acestuia determinata prin contract ori, in lipsa, dupa natura bunului. El nu poate permite unui tert sa il foloseasca decat cu aprobarea prealabila a comodantului.**

Art. 2151

Cheltuielile facute cu bunul

**(1) Comodatarul suporta cheltuielile pe care le-a facut pentru a folosi bunul.**

**(2) Cu toate acestea, comodatarul are dreptul sa ii fie rambursate cheltuielile pentru lucrarile necesare asupra bunului care nu puteau fi prevazute la incheierea contractului, atunci cand comodantul, instiintat in prealabil, nu s-a opus efectuarii lor ori cand, din cauza urgentei lucrarilor, acesta nu a putut fi instiintat in timp util.”**

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, in speta, pot fi cheltuieli deductibile **doar** acele cheltuieli efectuate de contribuabil cu functionarea si intretinerea bunului imobil care este obiectul contractului de comodat, respectiv cheltuielile necesare folosintei bunului imobil si utilizarii acestuia in scopul desfasurarii activitatii taxabile.

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor privind amenajarea bunului imobil care este obiectul unui contract de comodat, comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului de intretinere.

*Potrivit doctrinei juridice, **comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de exemplu, reparatiile locative ale camerei), neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli, 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.**

Se observa ca cheltuielile efectuate de xx reprezentand materiale de constructii precum polistiren, plasa de fibra, ciment, otel beton si diverse bunuri constand in masina de spalat, plita electrica, fereastră PVC, cos fum, boiler electric, etc., aceste cheltuieli nu pot fi considerate a fi deductibile din punct de vedere fiscal, avand in vedere urmatoarele considerente, comodantul (proprietarul bunului imobil), **avea obligatia legala de a preda comodatarului imobilul "in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat" in scopul prevazut in contract (sediul)** si de a suporta toate acele reparatii necesare, cu exceptia micilor reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina comodatarului.

In drept, art.145, alin.2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*"(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile;"*,

iar art.1xx alin.(1) din acelasi act normativ, stipuleaza:

*"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care iau fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155; [...]"*

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, se retine ca orice persoana impozabila, are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Astfel, potrivit prevederilor enuntate mai sus, se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, cu documentele prevazute de lege.

Totodata, se retine ca detinerea unei facturi care contine informatiile obligatorii nu este suficienta pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata, petenta trebuind sa justifice in primul rand faptul ca bunurile/serviciile achizitionate pe baza de factura sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, in conformitate cu prevederile legale citate in speta. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operatiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata care a achizitionat serviciile respective.

De altfel, conform contractului de comodat, cedarea dreptului de folosinta a unei camera din imobilul situat la adresa sat xx jud. Brasov, trebuia efectuata asa incat acesta sa poata fi intrebuintata.

Prin urmare, argumentele contestatarei potrivit carora starea improprie a imobilului au determinat-o sa procedeze la renovarea si cosmetizarea acestuia pe care o detine conform contractului de comodat, unde este specificat **ca obiectul contractului de comodat este o camera din imobilul** situat la adresa sat xx jud. Brasov, nu pot fii retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat cheltuielile efectuate sunt aferente intregului imobil si sunt de natura a creste valoarea acestuia, astfel, aceste cheltuieli cad in sarcina comodantului (proprietarului), astfel organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile art.6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si au respins in mod legal TVA aferent cheltuielilor efectuate cu amenajarea imobilului situat la adresa sat xx jud. Brasov, :

*"Art.6 Exercitarea dreptului de apreciere*

*Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, **relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.**"*

Din Decizia de impunere nr.xx care a avut la baza Raportul de inspectie fiscala nr.xx nu rezulta cu claritate care este TVA stabilit ca datorat aferent combustibilului, reparatii auto si care este TVA aferent bunurilor, materialelor de constructii, mobilierului si electrocasnicelor.

De asemenea, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se retine ca in Decizia de impunere nr.xx referitor la TVA stabilit suplimentar nu rezulta cu claritate baza impozabila. La baza impozabila este inscris suma de xx lei in loc de xx lei (conform Anexei 2) si ca organul de inspectie fiscala la calcularea bazei impozabile aferente cheltuielilor nedeductibile conform **Anexei 2** la Raportul de inspectie fiscala nr.xx, in suma de xx lei, din care **TVA in suma de xx lei**, a calculat gresit baza impozabila si implicit si TVA -ul aferent avand in vedere ca suma de xx lei din care TVA in suma de xx lei inregistrat pe baza documentului nr. xx este evidentiat de doua ori si astfel sa majorat baza de calcul si implicit si TVA-ul stabilit suplimentar.

Astfel se retine ca organul de solutionare contestatii nu se pot pronunta asupra TVA stabilit suplimentar in suma de xx lei, dobanzi/majorari in suma de xx lei si penalitati in suma de xx lei.

Avand in vedere cele expuse anterior si conform prevederilor art.94, alin.2, lit.a) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

*"2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:*

*a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;"*

De asemenea, la alin.3 lit.e) al aceluiasi articol se precizeaza:

*"3) Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:*

*e) stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul inceperii inspectiei fiscale;"*

Totodata la art.109 privind „Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale” la alin.(1) si alin.(2) din acelasi act normativ se precizeaza:

*"1) Rezultatul inspectiei fiscale se consemneaza, in scris, intr-un raport de inspectie fiscala, in care se prezinta constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

3) Raportul de inspecție fiscală sta la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;”

În consecință, având în vedere cele expuse mai sus referitor la TVA stabilit suplimentar în suma de xx lei, în temeiul art.216, alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

precum și în temeiul pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

În consecință se va desființa Decizia de impunere nr.213/02.07.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx, întocmită de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Brașov - Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru TVA stabilită suplimentar în suma de xx lei, dobânzi/majorări în suma de xx lei și penalități în suma de xx lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor desfășurate, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie, precum și de argumentele și documentele prezentate de petenta în susținerea cauzei.

## **2. Referitor la Impozit pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală în suma de xx lei.**

**a.) Referitor la cheltuielile respinse la deducere în suma de xx lei, aferente pieselor de schimb și combustibil, D.G.R.F.P Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit impozit pe venit suplimentar de plată în sarcina contestatoarei, în condițiile în care aceasta sumă reprezintă cheltuieli efectuate de petenta în desfășurarea activității Persoanei fizice autorizate.**

Petenta contestă cheltuieli respinse la deducere în suma de xx lei reprezentând achiziții combustibil, piese de schimb, respectiv xx lei în anul 2010, xx lei, suma de xx lei în anul 2011, suma de xx lei în anul 2012 și suma de xx lei pentru anul fiscal 2013.

Din adunarea sumelor contestate rezultă total cheltuieli în suma de xx lei (xx + xx + xx + xx = xx).

Din Raportul de inspectie fiscala nr.xx rezulta ca petentul a desfasurat operatiuni economice reprezentand „intermediere de servicii curierat” si a realizat venituri in suma de xx lei cu TVA in suma de xx lei.

**In fapt** petenta a prezentat doua contracte de comision, respectiv contractul de comision incheiat intre xx, cu sediul in Bucuresti si xx incepand cu 01.09.2010, si contractul de comision incheiat intre xx, cu sediul in Bucuresti si xx incepand cu 01.05.2013, contracte conform caruia petenta isi desfasoara activitatea de comisionar efectuand servicii de intermediere a vanzarii serviciilor de transport si vanzarea serviciilor de curierat intern si international, astfel realizand venituri impozabile din activitatea desfasurata.

In desfasurarea activitatii de intermediere a vanzarii serviciilor de transport si vanzarea serviciilor de curierat intern si international, petenta a folosit autoturismul OPEL INSIGNIA, conform contractului de comodat valabil incepand cu data de 01.09.2010, incheiat intre xx in calitate de comodant si xx in calitate de comodatar, care are ca obiect cedarea catre comodatar, a dreptului de folosinta a autoturismului OPEL INSIGNIA cu nr. de inmatriculare xx si contractul de comodat valabil incepand cu data de 01.09.2013, incheiat intre xx in calitate de comodant si xx in calitate de comodatar, care are ca obiect cedarea catre comodatar, a dreptului de folosinta a autoturismului OPEL INSIGNIA cu nr. de inmatriculare xx.

In sustinerea contestatiei petenta arata ca a folosit autoturismele OPEL INSIGNIA cu care a efectuat deplasari pentru a realiza servicii de curierat intern, pentru a contracta noi clienti, prospectarea si mentinerea clientilor activi, activitate care a generat cheltuieli de intretinere si reparatii, si cheltuieli cu utilizarea autoturismelor respectiv cheltuieli cu combustibilul.

In sustinerea celor afirmate petenta a depus la dosarul cauzei documentele doveditoare respectiv Facturile fiscale emise de catre petenta conform contractelor de comisionar, catre xx si xx, listingurile aferente facturilor emise si foile de parcurs aferente listingurilor prin care arata ca cheltuielile efectuate cu intretinerea, reparatia autoturismului si cheltuielile cu combustibilul sunt efectuate in vederea realizarii de venituri.

Petenta era imputernicit de catre societatile contractante xx si xx, ca in numele lor sa se deplaseze la clienti activi si noi clienti in vederea realizarii serviciilor de transport si din aceasta cauza apar pe foile de parcurs firmele unde sa efectuat deplasarea respectiva, urmand ca dupa realizarea transportului dupa incheierea de noi contracte sau prelungirea contractelor in derulare, sa incalzase comisionul stabilit prin contractele de comision incheiate cu xx si xx.

**In drept** sunt aplicabile prevederile art.94, alin.1 si alin.3, lit.a - f din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

*„(1) **Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.***

*[...]*

*(3) Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:*

- a) examinarea documentelor aflate in dosarul fiscal al contribuabilului;*
- b) verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;*

- c) discutarea constatarilor si solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor sau imputernicitii acestora, dupa caz;
- d) solicitarea de informatii de la terti;
- e) stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul inceperii inspectiei fiscale;
- f) stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora;

Potrivit prevederilor legale mai sus mentionate, se retine ca in vederea stabilirii corecte a obligatiilor fiscale, organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa examineze documentele prezentate de contestatoare, sa stabileasca corect baza de impunere, diferentele in plus sau in minus, dupa caz.

In ceea ce priveste rolul activ al organelor de inspectie fiscala la art.7, alin.2 din acelasi act normativ, se prevede:

*„Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”*

Se retine ca potrivit acestor prevederi legale, organele fiscale au dreptul sa examineze starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, avand in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz in parte.

In concluzie, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a analiza toate documentele prezentate de petenta, din punct de vedere al impozitului pe venit, analizand daca acestea respecta normele legale pentru a constitui documente justificative care sa stea la baza evidentierii in contabilitate, precum si daca aceste cheltuieli au fost efectuate de petenta in scopul realizarii de venituri impozabile.

De asemenea precizam ca sunt deductibile acele cheltuieli efectuate cu **functionarea si intretinerea bunului** care face obiectul unui contract de comodat, utilizat in scopul afacerii.

In ceea ce priveste contractul de comodat, sunt aplicabile si dispozitiile art.1560, art. 1561, art.1562 si art. 1564 din Codul civil:

*“Art. 1560 - Comodatul este un contract prin care cineva imprumuta altuia un lucru spre a se servi de dansul, cu indatorire de a-l inapoia.*

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

*Art. 1562 - Imprumutatorul ramine proprietarul lucrului, dat imprumut*

*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.”***

Si potrivit art. 2146, art.2147, art.2148 si art.2151, alin.1) din Codului civil aflat in figoare din 1.10.2011, citam:

*“Art. 2.146 Notiune*

*Imprumutul de folosinta este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numita comodant, remite un bun mobil sau imobil celeilalte parti, numite comodatar, pentru a se folosi de acest bun, cu obligatia de a-l restitui dupa un anumit timp.*

*Art. 2.147 Calitatea de comodant*

*Daca nu i s-a interzis prin lege sau contract, orice persoana care are dreptul de a folosi bunul poate fi comodant.*

Art. 2.148 Obligatia comodatarului

**(1) Comodatarul este tinut sa pazeasca si sa conserve bunul imprumutat cu prudenta si diligenta unui bun proprietar.**

**(2) Comodatarul nu poate folosi bunul imprumutat decat in conformitate cu destinatia acestuia determinata prin contract ori, in lipsa, dupa natura bunului. El nu poate permite unui tert sa il foloseasca decat cu aprobarea prealabila a comodantului.**

Art. 2151

Cheltuielile facute cu bunul

**(1) Comodatarul suporta cheltuielile pe care le-a facut pentru a folosi bunul.”**

Referitor la cheltuielile efectuate de petenta cu piesele de schimb si combustibil sunt aplicabile prevederile art. 48, alin.1), alin.2), lit.a, alin.4), lit.a-c, alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activitati independente, determinat pe baza contabilitatii in partida simpla

1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si 50.

2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele incasate si echivalentul in lei al veniturilor in natura din desfasurarea activitatii;

.....

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

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

b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite;

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

.....

6) Baza de calcul se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile deductibile, altele decat cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizatiile platite la asociatiile profesionale.”

si pct. 37 si pct.38 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, citam:

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

Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate in scopul realizarii veniturilor sunt si urmatoarele:

a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;

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

c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite, inclusiv in cazul cheltuielilor reprezentand plati efectuate in avans care se refera la alte exercitii fiscale.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu :

- cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrari si prestarea de servicii pentru clienti;

- cheltuielile cu functionarea si intretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit intelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii;



*- alte cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor.”*

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, in speta, sunt cheltuieli deductibile acele cheltuieli efectuate de contribuabil cu functionarea si intretinerea bunului mobil care este obiectul contractului de comodat, respectiv cheltuielile necesare aferente reparatiilor si folosirii autoturismelor.

Organele de inspectia fiscala nu au avut in vedere toate aceste temeuri de drept aplicabile in cauza.

In consecinta, avand in vedere cele de mai sus, prevederile legale in materie, in vigoare, in temeiul art.216, alin.3 si alin. 3<sup>1</sup> din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

*„(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.*

*(3<sup>1</sup>) Solutia de desfiintare este pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare.”*

precum si in temeiul pct.11.6. din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

*“11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,*

se vor desfiinta partial Deciziile de impunere xx, emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr.xx, intocmit de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Brasov - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Fizice, pentru impozit pe venit in suma de xx lei (suma de xx lei aferent anului 2010, suma de xx lei aferent anului 2011, suma de xx lei aferent anului 2012, si auna de xx lei aferent anului 2013), aferent cheltuielilor contestate in suma de xx lei (xx + xx + xx + xx), urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a efectuat verificarea, sa procedeze la reanalizarea operatiunilor desfasurate, tinand cont de prevederile legale in materie, considerentele si retinerile din prezenta decizie, precum si de toate argumentele si documentele prezentate de petenta in sustinerea cauzei.

**b. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar in suma de xx lei aferent cheltuielilor in suma de xx, reprezentand materiale de constructii, D.G.R.F.P Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit impozit pe venit suplimentar de plata in sarcina contestatoarei, in conditiile in care acestea cheltuieli cad in sarcina proprietarului imobilului utilizat in baza contractului de comodat.**

Petenta contesta cheltuielile respinse la deducere in suma de xx lei reprezentand achizitii materiale de constructii astfel: xx lei aferent anului 2010, xx lei aferent anului 2011 si xx lei aferent anului 2012.

**In fapt referitor la materialele de constructii** petenta a prezentat contractul de comodat nr.01 din 03.08.2010 incheiat cu persoanele fizice xx, in calitate de comodanti, contractul de comodat care are ca obiect transmiterea dreptului de folosinta asupra unei

camere si spatii comune a imobilului situat la adresa din com. xx in care partile au in scris obligatia comodatului de a se ingriji de bunul imprumutat intocmai ca si proprietarul acestuia.

**In drept referitor la materialele de constructii** in conformitate cu prevederile art. 48, alin.1 si alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

*„ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activitati independente, determinat pe baza contabilitatii in partida simpla*

*(1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si 50.*

.....

*(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:*

*a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.*

si pct. 37 si pct.38 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, citam:

*„37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.*

*Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate in scopul realizarii veniturilor sunt si urmatoarele:*

**a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;**

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

**c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite, inclusiv in cazul cheltuielilor reprezentand plati efectuate in avans care se refera la alte exercitii fiscale.**

**38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:**

.....

**- cheltuielile cu functionarea si intretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit intelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii;**

**- Sunt cheltuieli deductibile si cele efectuate pentru intretinerea si functionarea spatiilor folosite pentru desfasurarea afacerilor chiar daca documentele sunt emise pe numele proprietarului, si nu pe numele contribuabilului. ”**

Si pct.44, lit.j din OMFP xx0/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, citam:

*„44. Urmatoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:*

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

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate, rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care indeplinesc **cumulativ** urmatoarele conditii: sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile si nu in interes personal, sunt inregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla si sunt justificate cu documente, 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 intretinerea bunului** care face obiectul unui contract de comodat, utilizat in scopul afacerii.

In ceea ce priveste contractul de comodat, sunt aplicabile si dispozitiile art.1560, art. 1561, art.1562 si art. 1564 din Codul civil:

*“Art. 1560 - Comodatul este un contract prin care cineva imprumuta altuia un lucru spre a se servi de dansul, cu indatorire de a-l inapoia.*

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

*Art. 1562 - Imprumutatorul ramine proprietarul lucrului, dat imprumut*

*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.**”*

Si potrivit art. 2146, art.2147, art.2148 si art.2151, alin.1) din Codului civil aflat in figoare din 1.10.2011, citam:

*“Art. 2.146 Notiune*

*Imprumutul de folosinta este contractul cu titlu gratuit prin care o parte, numita comodant, remite un bun mobil sau imobil celeilalte parti, numite comodatar, pentru a se folosi de acest bun, cu obligatia de a-l restitui dupa un anumit timp.*

*Art. 2.147 Calitatea de comodant*

*Daca nu i s-a interzis prin lege sau contract, orice persoana care are dreptul de a folosi bunul poate fi comodant.*

*Art. 2.148 Obligatia comodatarului*

*(1) **Comodatarul este tinut sa pazeasca si sa conserve bunul imprumutat cu prudenta si diligenta unui bun proprietar.***

*(2) **Comodatarul nu poate folosi bunul imprumutat decat in conformitate cu destinatia acestuia determinata prin contract ori, in lipsa, dupa natura bunului. El nu poate permite unui tert sa il foloseasca decat cu aprobarea prealabila a comodantului.***

*Art. 2151*

*Cheltuielile facute cu bunul*

*(1) **Comodatarul suporta cheltuielile pe care le-a facut pentru a folosi bunul.**”*

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, in speta, nu pot fi cheltuieli deductibile **decat** acele cheltuieli efectuate de contribuabila cu functionarea si intretinerea bunului imobil care este obiectul contractului de comodat, respectiv cheltuielile necesare folosintei bunului imobil in scopul desfasurarii activitatii impozabile.

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor privind amenajarea bunului imobil care este obiectul unui contract de comodat, comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului de intretinere.

*Potrivit doctrinei juridice, **comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de exemplu, reparatiile locative ale camerei), neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli, 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.**

Se observa ca cheltuielile efectuate de contestator nu pot fi considerate a fi deductibile din punct de vedere fiscal, avand in vedere urmatoarele considerente,

comodantul (proprietarul bunului imobil), **avea obligatia legala de a preda comodatarului imobilul "in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat" in scopul prevazut in contract (sediul)** si de a suporta toate acele reparatii necesare, cu exceptia micilor reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina comodatarului. De altfel, conform contractului de comodat, cedarea dreptului de folosinta a unei camere din imobilul situat la adresa sat xx jud. Brasov, trebuia efectuata asa incat sa poata fi intrebuintat.

Prin urmare, argumentele contestatoarei potrivit carora starea improprie a imobilului au determinat-o sa procedeze la renovarea si cosmetizarea spatiului pe care il detine conform contractului de comodat, unde este specificat **ca obiectul contractului de comodat este o camera din imobilul situat la adresa sat xx jud. Brasov**, nu pot fii avute in vedere la solutionarea favorabila a contestatiei.

Cheltuielile ce cad in sarcina comodatarului sunt doar cheltuielile necesare folosintei acestui spatiu (reparatii locative ale camerei) si cheltuielile de intretinere (apa, gaz, curent electric) proportional cu partea din imobil folosita in scopul desfasurarii operatiunilor taxabile.

Avand in vedere cele expuse anterior se retine ca cheltuielile efectuate de contestatar cu achiziitiile de materialele de constructii "polistiren extrudat, adeziv, otel beton, caramida, teava, tigla, materiale electrice, calorifere, parchet stejar, blat marmura, etc." si achizitionarea de bunuri precum mobilier dormitor, semineu, Wc suspendat, bideu, lavoar, cuptor electric, boiler electric, masina de spalat, led samsung, blu ray, etc. conduc la ideea amenajarii unui spatiu de locuit, aceste cheltuieli nu pot fi considerate a fi deductibile din punct de vedere fiscal, avand in vedere urmatoarele considerente, comodantul (proprietarul bunului imobil), **avea obligatia legala de a preda comodatarului imobilul "in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat" in scopul prevazut in contract (sediul)** si de a suporta toate acele reparatii necesare, cu exceptia micilor reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina comodatarului, si in consecinta organele de inspectie fiscala au procedat corect cand au stabilit prin Deciziile de impunere nr.xx, impozitul pe venit suplimentar in suma de xx lei (xx lei aferent anului 2010, xx lei aferent anului 2011 si xx lei aferent anului 2013), privind respingerea la deducere a cheltuielilor aferente materialelor de constructii in suma de xx lei, si in temeiul art.216, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.11.1, lit. a) din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se va respinge contestatia pentru acest capat de cerere ca neintemeiata.

**c.)** Referitor la impozitul pe venit in suma de xx lei aferent cheltuielilor contestate in suma de xx lei.

Petenta contesta la capitolul impozit pe venit, cheltuieli in suma de xx lei inasa din adunarea sumelor cu privire la care petentul isi motiveaza contestatia rezulta suma de xx lei, astfel:

- cheltuieli cu combustibil aferent anului 2010 in suma de xx lei;
- cheltuieli cu combustibil si piese auto aferent anului 2011 in suma de xx lei;
- cheltuieli cu combustibil si piese auto aferent anului 2012 in suma de xx lei;
- cheltuieli cu combustibil si piese auto aferent anului 2013 in suma de xx lei;

Astfel se retine ca pentru cheltuieli in suma de xx lei (xx - xx = xx) contestatarul nu prezinta motivele pentru care contestas Deciziile de impunere emise de A.J.F.P. Brasov - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Fizice.

Pentru motivele prezentate urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia pentru impozit pe venit in suma de xx lei (xx x 16%=xx lei).

Conform principiului „accessorium sequitur principalem” urmeaza a se respinge ca nemotivata a contestatiei cu privire la dobanzi/majorari de intarziere in suma de xx lei si penalitati de intarziere in suma de xx lei aferent sumei de xx reprezentand impozit pe venit stabilit suplimentar,

**3.)** Referitor la dobanzi/majorari de intarziere in suma de xx lei si penalitati de intarziere in suma de xx lei aferent sumei de xx reprezentand impozit pe venit stabilit suplimentar pentru care a fost desfiintata partial Deciziile de impunere nr. xx, conform principiului „accessorium sequitur principalem” se va desfiinta partial Deciziile de impunere nr.xx, emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr.xx, intocmita de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Brasov - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Fizice si pentru accesoriile aferente.

Referitor la dobanzi/majorari de intarziere in suma de xx lei si penalitati de intarziere in suma de xx lei aferente sumei de xx reprezentand impozit pe venit stabilit suplimentar pentru care contestatia a fost respinsa, conform principiului „accessorium sequitur principalem” se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru accesoriile aferente.

Pentru considerentele aratate mai sus, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei, in temeiul art.209, alin.(1) lit.a), art.210 si art.216 alin.(3) si alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, al prevederii pct. 11.6. din Ordinul A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003, precum si al prevederilor pct. 102.5 din H.G. nr. 1.050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

## **DECIDE**

**1.) Desfiintarea totala a Deciziei de impunere nr. xx**, emisa pe baza Raportului de inspectie fiscala nr.xx pentru TVA stabilita suplimentar in suma de xx lei, xx lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere si xx lei reprezentand penalitati de intarziere, urmand ca in temeiul prevederilor art. 216 alin.(3) si (3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a incheiat decizia de impunere contestata, sa procedeze la reverificarea aspectelor retinute prin considerentele prezentei decizii de solutionare a contestatiei si sa emita un nou act administrativ fiscal avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta si cele mentionate in cuprinsul prezentei decizii.

**2.) Desfiintarea partiala a Deciziilor de impunere nr.xx din xxxx**, emisa pe baza Raportului de inspectie fiscala nr. nr.xx pentru impozit pe venit stabilit suplimentar de plata in suma de xx lei, dobanzi/majorari de intarziere in suma de xx lei si penalitati de intarziere in suma de xx lei, aferent cheltuielilor cu combustibil auto, reparati si piese

auto in suma de xx lei, urmand ca in temeiul prevederilor art. 216 alin.(3) si (3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a incheiat decizia de impunere contestata, sa procedeze la reverificarea aspectelor retinute prin considerentele prezentei decizii de solutionare a contestatiei si sa emita un nou act administrativ fiscal avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta si cele mentionate in cuprinsul prezentei decizii.

**3). Respingerea, ca neintemeiata, a contestatiei referitor la Impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspectie fiscala in suma de xx lei, dobanzi/majorari de intarziere in suma de xx lei si penalitati de intarziere in suma de xx lei, aferent cheltuielilor efectuate cu materialele de constructii in suma de xx lei.**

**4). Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru impozit pe venit in suma de xx lei, dobanzi/majorari de intarziere in suma de xx lei si penalitati de intarziere in suma de xx lei aferent cheltuielilor contestate in suma de xx lei.**

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov, in conformitate cu prevederile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in termen de 6 luni de la data comunicarii.

**DIRECTOR GENERAL**