



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.22/22.03.2007
privind soluționarea contestației formulate de
B.E.J. IONESCU ION din CONSTANȚA,
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către A.F.P. Constanța - Serviciul de Control Fiscal persoane fizice prin adresa nr...../20.12.2006 înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../21.12.2006, cu privire la contestația formulată de către B.E.J. IONESCU ION, CNP cu domiciliul ales în Constanța Șos..... nr.....

Obiectul contestației îl reprezintă măsurile dispuse prin Deciziile de impunere nr.....,,,,, din data de 07.11.2006, acte administrativ fiscale emise de Administrația Finantelor Publice Constanța.

Cuantumul sumei contestate este în valoare de lei și reprezintă:

- lei impozit pe venit,
- lei majorări de întârziere aferente,
- lei penalități de întârziere aferente,
- lei TVA de plată,
- lei majorări de întârziere aferente,
- lei penalități de întârziere aferente.

Verificând respectarea condițiilor de procedură, organul de soluționare reține că acțiunea în cauză a fost introdusă cu respectarea prevederilor art.176 lit.e) din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la termen se constată că, petentul a formulat contestația în conformitate cu prevederile art.177(1) din același act normativ. Astfel, petentul a luat act de măsurile dispuse de organul de control în data de 16.11.2006 (conform semnăturii și ștampilei aplicate pe Raportul de inspecție fiscală din data de

07.11.2006), iar contestația formulată a fost înregistrată la organul fiscal emitent în data de 15.12.2006.

În speță, sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.176 și 179(1)lit.a) din O.G. nr.92/2003 republicată în 2005 privind Codul de procedură fiscală, astfel încât Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin cererea înregistrată la A.F.P. Constanța sub nr...../15.12.2006, iar la D.G.F.P. Constanța sub nr...../21.12.2006, B.E.J. IONESCU ION a formulat contestație împotriva obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Deciziile de impunere nr.....,,, și din 07.11.2006, constând în impozit pe venit, TVA de plată precum și majorări și penalități de întârziere aferente, în sumă totală de lei.

Prin cererea formulată petentul solicită anularea obligațiilor fiscale de plată înscrise în deciziile contestate, precum și baza impozabilă stabilită suplimentar de către organul fiscal.

Motivele invocate în susținerea contestației sunt:

1. Cu privire la Decizia de impunere nr...../07.11.2006, petentul susține că măsura dispusă de organul de control referitoare la stabilirea diferenței de impozit pe venit în sumă de lei aferentă bazei de impunere stabilită suplimentar în sumă de lei, este nelegală din următoarele considerente:

- suma de lei reprezintă cheltuieli înregistrate în anul 2001 pentru amenajarea imobilului destinat desfășurării activității, spațiu deținut în baza Contractului de Comodat autentificat sub nr...../2001, cheltuieli pe care organul fiscal le-a considerat ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal invocând în acest sens prevederile art.10, lit.b din O.G. nr.73/1999, coroborate cu prevederile art.1568 și 1574 din Codul Civil.

În contestație petentul arată că, în vederea desfășurării activității pentru care a fost autorizat, spațiul pus la dispoziție a necesitat efectuarea de lucrări de reparații și amenajări și în consecință speței îi sunt aplicabile dispozițiile art.1569 din Codul Civil. La contestație petentul anexează Raportul privind inspecția clădirii întocmit de către expert tehnic judiciar PF POPESCU ION.

În concluzie, suma de lei reprezintă cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal fapt pentru care, prin cererea formulată petenta solicită anularea deciziei de impunere nr...../07.11.2006 cu consecința anulării bazei de impunere stabilită suplimentar în sumă de lei, a impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei, precum și a majorărilor de întârziere în sumă de lei.

2. Cu privire la Decizia de impunere nr...../07.11.2006, petentul susține că, rectificarea de către organul fiscal a bazei de impunere aferentă anului 2002 cu suma de lei este nelegală deoarece:

- această sumă reprezintă cheltuieli accesorii achiziției de mijloace fixe, respectiv: taxe de administrare contracte de leasing, diferențe de curs valutar și asigurări CASCO, dobânzi, aferente contractelor de leasing derulate de societate, sume care la momentul facturării petentul nu avea obligația de a le include în valoarea mijlocului fix. Pentru justificarea celor susținute, petentul enumeră facturi fiscale precum:

FF nr...../04.07.2002, FF nr...../04.07.2002, FF nr...../15.07.2002, FF nr...../15.09.2002, FF nr...../15.10.2002, FF nr...../15.10.2002, FF nr...../01.11.2002, FF nr...../01.12.2002, FF nr...../15.11.2002.

Pentru motivele expuse, petentul consideră că măsura dispusă de organul fiscal este eronată și, în consecință, solicită ca baza de impunere să rămână cea stabilită prin declarația de venit global și anularea totodată a a majorărilor de întârziere în sumă de lei.

3. Cu privire la Decizia de impunere nr...../07.11.2006, petentul susține că,

A. Rectificarea bazei de impunere pentru calculul impozitului pe venit aferent anului 2003 cu suma de lei este nelegală deoarece:

-organul de inspecție a considerat în mod eronat, ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile privind achiziția de mijloace fixe în condițiile în care prețul de achiziție al acestora este mai mic de 800 lei fără TVA.

B. Quantumul majorărilor de întârziere calculate de organul de inspecție pentru plata cu întârziere a impozitului pe venit aferent anului 2003 a fost stabilit eronat deoarece, decizia de impunere a fost comunicată în data de 06.04.2005 conform ștampilei poștale aplicată pe plic. Astfel, petentul susține că stabilirea accesoriilor trebuia făcută începând cu data de 15.06.2005 respectiv, după expirarea termenului de 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere și nu de la data de 25.09.2004 așa cum a procedat organul de control. Față de cele prezentate, petentul solicită diminuarea quantumului majorărilor de la suma de

..... lei la suma de lei, considerând că pentru plata cu întârziere a impozitului pe venit aferent anului 2003, datorează majorări în sumă de lei.

C. Rectificarea bazei de impunere pentru calculul impozitului pe venitul net aferent anului 2003, prin reducerea acesteia cu suma de lei reprezentând TVA de plată achitat de către contribuabil, sumă pe care organul de control a considerat-o ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal.

4. Cu privire la Decizia de impunere nr...../07.11.2006, petentul susține că organul de inspecție a majorat eronat baza de impunere cu suma de lei reprezentând TVA de plată achitat la bugetul statului, considerând că aceasta este o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

5. Cu privire la Decizia de impunere nr...../07.11.2006, petentul susține ca și la punctul precedent că organul fiscal a procedat în mod eronat la majorarea bazei de impunere cu suma de lei reprezentând TVA de plată achitat la bugetul de stat și în consecință a stabilit că aceasta este o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Referitor la constatarea organului de control privind considerarea ca fiind nedeductibile fiscal sumele reprezentând TVA achitată la bugetul de stat, petentul motivează că:

-invocarea de către organul de control a dispozițiilor O.M.F.P. nr.58/2003 referitoare la modul de completare a Registrului-Jurnal încasări și plăți nu are relevanță deoarece, acestea se referă la modul de înregistrare a documentelor fiscale și nu la plățile efectuate către bugetul de stat constând în TVA.

Conform prevederilor pct.50 din O.M.F.P. nr.58/2003 și ale pct.51, lit.g din H.G. nr.1040/2004, referitoare la calculul venitului net, orice sumă plătită, respectiv încasată în numerar ori prin bancă, se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul Jurnal de încasări și plăți.

În susținerea contestației, petentul invocă dispozițiile art.16, alin.4 din O.G. nr.7/2001 și ale art.48, alin.7 din Codul Fiscal, care stabilesc limitativ cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal. Petentul arată că, în cuprinsul acestora nu se regăsește ca fiind nedeductibilă cheltuielile privind TVA plătită la bugetul de stat. Mai mult petentul arată că la pct.38 din Normele metodologice de aplicare a art.48 din Codul Fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, se specifică faptul că sunt considerate cheltuieli deductibile, "cheltuielile cu impozitele, taxele, altele decât impozitul pe venit".

În concluzie, petentul arată că sunt respectate prevederile art.48 din Codul Fiscal referitoare la condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, fapt pentru care solicită reducerea

bazei de impunere stabilită suplimentar de către organul de control cu suma reprezentând TVA achitată bugetului de stat și implicit reducerea obligației de plată reprezentând impozit pe venit și accesorii aferente.

6. Cu privire la Decizia de impunere nr...../07.11.2006.

Prin cererea formulată petentul solicită modificarea bazei de impunere a TVA pentru perioada 01.07.2001-25.10.2001 în sensul diminuării acesteia cu suma de lei și implicit diminuarea TVA de plată cu suma de lei și a majorărilor de întârziere cu suma de lei.

Potentul susține că, în mod eronat, în raportul de inspecție fiscală organul de control a stabilit pentru perioada 01.07.2001-25.10.2001, o bază de impunere suplimentară în sumă de lei pentru care a calculat TVA de plată în sumă de lei, dobânzi și majorări de întârziere în sumă de lei (perioada 26.08.2001-07.11.2006) și penalități în sumă de lei (perioada 01.09.2001-31.12.2005).

Referitor la cele dispuse prin Decizia de impunere atacată, petentul susține că aceasta este nelegală din următoarele considerente:

-potrivit prevederilor L.G. nr.188/2000, privind executorii judecătorești, activitatea acestora este un serviciu de interes public, nu unul de drept privat.

-dispozițiile art.1 și ale art.2 lit.a) din O.U.G. nr.17/2000 precizează care sunt operațiunile ce intră în sfera de aplicare a TVA, iar la art.3 din același act normativ sunt prezentate operațiunile care nu intră în sfera de aplicare a TVA, printre care la lit.d), se regăsesc și

"operațiunile privind livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate de instituțiile publice, pentru activitățile lor administrative, sociale, educative, de apărare, ordine publică, siguranța statului, culturale și sportive."

Din interpretarea acestor dispoziții legale, petentul reține că în sfera de aplicare a TVA se cuprind operațiunile efectuate în cadrul activității economice și comerciale aducătoare de venituri, activități ce țin de domeniul privat și nu operațiunile desfășurate de persoane, organizații, asociații și instituții publice, în cadrul activităților specifice ce țin de domeniul public al statului.

Astfel, pentru ca activitatea desfășurată de executorii judecătorești să intre în sfera de aplicare a TVA, trebuie ca aceasta să fie o activitate comercială, aducătoare de venit, activitate ce ține de domeniul privat, executorul judecătoresc fiind astfel un prestator de servicii, activitate care nu îndeplinește condițiile de la art.1 și 2 din O.G. nr.7/2000.

În acest sens, petentul susține că atribuțiile acestora și domeniul de activitate sunt reglementate de dispozițiile Legii nr.188/2000 privind executorii judecătorești, potrivit cărora,

"Art.2 alin.1 Executorii judecătorești sunt investiți să îndeplinească un serviciu de interes public(...) și este act de autoritate publică(...)."

Mai mult, L.G. nr.188 a fost publicată în data de 10.11.2000, iar O.G. nr.7/2000 a fost publicată în data de 15.03.2000, astfel că la data publicării legii executorii judecătorești nu puteau fi incluși în categoria plătitorilor de TVA.

Față de cele prezentate, petentul susține că activitatea desfășurată de executorii judecătorești are caracterul unui serviciu de interes public, iar actele îndeplinite de aceștia sunt acte de autoritate publică. În consecință, executorii judecătorești sunt investiți să îndeplinească un serviciu de interes public, care nu constituie o prestare de servicii prin care se realizează o vânzare, un schimb sau un aport de bunuri la capitalul social.

Concluzionând, petentul susține că executorul judecătoresc nu este un prestator de servicii comerciale, actele îndeplinite de acesta nefiind acte specifice activității economice, care să îmbrace formele juridice prevăzute de art.2, lit.a) din O.U.G. nr.17/2000 și în consecință activitatea desfășurată de acesta nu intră în sfera de aplicare a TVA.

Potentul arată că, în condițiile în care potrivit dispozițiilor art.6, pct.A, lit.d) din O.U.G. nr.17/2000, activitatea desfășurată de avocați și notari, indiferent de forma de exercitare a profesiei era scutită de TVA deși era o activitate privată, cu atât mai mult activitatea desfășurată de executorii judecătorești era scutită de TVA, deoarece aceștia prestează un serviciu public.

Pentru motivele expuse, petentul susține că activitatea desfășurată nu intră în sfera de aplicare a TVA, dispozițiile O.U.G. nr.17/2000 nefiind incidente instituției executorilor judecătorești și în consecință solicită admiterea contestației cu consecința anulării în totalitate a Deciziei de impunere nr...../07.11.2006 pentru obligațiile fiscale suplimentare și exonerarea de la plată a debitului în cuantum de lei.

Totodată, în conformitate cu dispozițiile art.185 din Codul de procedură fiscală, petentul solicită suspendarea executării obligațiilor stabilite prin Deciziile de impunere contestate până la soluționarea pe fond a cauzei.

II. În baza dispozițiilor art.92 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, organul de inspecție

fiscală din cadrul A.F.P. Constanța a procedat la verificarea activității desfășurate de către B.E.J. IONESCU ION în perioada 10.05.2001-31.12.2005, urmărindu-se aspecte legate de baza de impunere, legalitatea declarațiilor fiscale și respectarea legislației fiscale privind TVA precum și impunerea veniturilor din activități independente.

Referitor la încadrarea activității desfășurate de executorii judecătorești în sfera de aplicare a TVA, organul de inspecție fiscală a solicitat compartimentului de specialitate din cadrul D.G.F.P. Constanța precizări cu privire la atribuirea calității de plătitori de TVA a birourilor de executorii judecătorești în condițiile în care veniturile acestora depășeau plafonul de 5.000 lei, în perioada 01.01.2001-25.10.2001.

Astfel cu adresa nr.272452/08.08.2006, M.F.P. comunică următoarele:

"În perioada 15.03.2000-25.10.2001, prestările de servicii efectuate de executorii judecătorești constituiau operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Prin urmare, în situația în care, în perioada respectivă, executorii judecătorești au obținut venituri superioare plafonului de scutire de 5.000 lei anual, prevăzut la art.6, lit.k) din O.U.G. nr.17/2000, aceștia aveau obligația să se înregistreze ca plătitori de TVA, în condițiile și în termenele prevăzute la art.25 A, lit.a din ordonanță."

Organul de inspecție fiscală din cadrul A.F.P. Constanța, a constatat că în data de 25.05.2001 BEJ IONESCU ION a depășit plafonul de scutire de TVA de 5.000 lei și în conformitate cu dispozițiile art.6, lit.k11, alin.2 din O.U.G. nr.17/2000 privind TVA, coroborate cu prevederile art.25 lit.A.a, alin.2 din același act normativ, acesta este plătitor de TVA începând cu data de 01.07.2001.

În aceste condiții, conform prevederilor art.3, lit.d, din L.G. nr.547/2001 de aprobare a O.U.G. nr.17/2000 privind TVA, contribuabilul este plătitor de TVA pentru operațiunile desfășurate în perioada 01.07.2001 până la data de 25.10.2001 (data de la care intră în vigoare L.G. nr.547/2001 pentru aprobarea O.U.G. nr.17/2000 privind TVA).

Organul de inspecție fiscală a stabilit că în perioada 01.07.2001-25.10.2001, contribuabilul trebuia să respecte prevederile art.25, lit.B în ceea ce privește întocmirea documentelor, ale lit.C cu privire la evidența operațiunilor, lit.D cu privire la plata TVA, din O.U.G. nr.17/2000, cota de TVA fiind de 19%, conform prevederilor art.17, lit.A din același act normativ.

În timpul controlului, în Raportul de inspecție fiscală nr...../07.11.2006, pentru perioada 01.07.2001-25.10.2001, organul

de inspecție fiscală a stabilit ca obligație de plată TVA în cuantum de lei precum și accesorii constând în dobânzi și majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 26.08.2001-07.11.2006.

Urmare celor constatate în Raportul de inspecție din data de 07.11.2006, organul de inspecție a emis Decizia de impunere nr...../07.11.2006.

Referitor la impozitul pe venit, organul de inspecție a constatat că în perioada verificată contribuabilul a stabilit în mod eronat venitul impozabil și implicit impozitul pe venit, încălcând astfel dispozițiile legale în materie de impozit pe venit.

În consecință, a procedat la recalcularea bazei de impozitare și stabilirea de obligații fiscale suplimentare după cum urmează:

Pentru anul 2001

-cheltuieli în sumă de lei reprezentând materiale de construcții pentru reparații sediu, nedeductibile din punct de vedere fiscal conform dispozițiilor art.10, lit.b din O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, coroborat cu prevederile art.1568 și 1574 din Codul Civil.

Astfel organul de inspecție a procedat la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare constând în impozit pe venit global în sumă de lei și majorări de întârziere în sumă de lei.

Pentru anul 2002

-cheltuieli în sumă de lei reprezentând achiziții de mijloace fixe, nedeductibile din punct de vedere fiscal conform dispozițiilor art.16, alin.4, lit.g din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit.

În consecință, s-a stabilit un impozit suplimentar de plată în sumă de lei și accesorii aferente în sumă de lei.

Pentru anul 2003

-cheltuieli în sumă de lei reprezentând achiziții de mijloace fixe, nedeductibile din punct de vedere fiscal conform dispozițiilor art.16, alin.4, lit.g din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit.

-cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de lei reprezentând TVA plătită la bugetul de stat de către contribuabil.

Organul de inspecție a stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

Pentru anul 2004

-cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de lei reprezentând TVA plătită la bugetul de stat de către contribuabil,

conform art.49 alin.7 lit.c din Codul fiscal cu modificările ulterioare.

Organul de inspecție a stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

Pentru anul 2005

-cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de lei reprezentând TVA plătită la bugetul de stat de către contribuabil, conform art.49 alin.7 lit.c din Codul fiscal cu modificările ulterioare.

Organul de inspecție a stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de lei.

Pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar precum și pentru accesoriile aferente, organul de inspecție fiscală a emis Deciziile de impunere nr.....,,, și nr..... din 07.11.2006.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de control fiscal, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării prin prezenta decizie o reprezintă legalitatea măsurilor dispuse de către organul de inspecție în ceea ce privește impozitul pe venit precum și dacă, activitatea desfășurată de către birourile executorilor judecătorești în perioada 15.03.2000-25.10.2001, intră în sfera de aplicare a TVA.

În fapt, urmare verificării efectuate de către organele de inspecție fiscală s-au constatat următoarele:

Referitor la TVA: la data de 25.05.2001, contribuabilul BEJ IONESCU ION a depășit plafonul de scutire de TVA de 5.000 lei, situație în care începând cu data de 01.07.2001 a devenit plătitor de TVA conform dispozițiilor art.25, lit.A, a, alin.2 din O.U.G. nr.17/2000, privind TVA. Contribuabilul nu a întreprins demersurile necesare în vederea înregistrării ca plătitor de TVA și în consecință în timpul controlului, pentru perioada 01.07.2001-25.10.2001, organul de inspecție a stabilit ca obligație de plată suplimentară TVA în cuantum de lei, precum și accesorii constând în majorări de întârziere și penalități aferente pentru perioada 26.08.2001-07.11.2006, în cuantum de lei. Pentru aceste obligații de plată suplimentare, organul de inspecție a emis Decizia de impunere nr...../07.11.2006.

Petentul contestă această măsură susținând că, activitatea desfășurată de către executorii judecătorești nu este o activitate comercială aducătoare de venituri, activitate care să țină de domeniul privat, și în consecință această activitate nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Totodată în opinia petentului, prestarea de servicii efectuată de către executorii judecătorești intră în sfera operațiunilor scutite de TVA, operațiuni prevăzute la art.3, lit.d din O.U.G. nr.17/2000, motiv pentru care prin cererea formulată solicită anularea Deciziei de impunere nr...../07.11.2006, precum și exonerarea de plata obligatiilor fiscale suplimentare în cuantum de lei, reprezentând TVA și accesorii aferente.

Referitor la impozitul pe venit:

În perioada supusă verificării, respectiv 10.05.2001-31.12.2005, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli constând în, materiale folosite la reparația spațiului în care se desfășoară activitatea, achiziții de mijloace fixe, precum și contravaloarea taxei pe valoarea adăugată plătită la bugetul de stat, care din punct de vedere fiscal sunt nedeductibile la calculul venitului impozabil. Cu aceste sume organul de inspecție fiscală a majorat baza de impozitare și a procedat la stabilirea de obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe venit și accesorii aferente.

Petentul contestă această măsură susținând că, organul de inspecție fiscală în mod eronat a considerat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul venitului impozabil deoarece sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri (amenajarea spațiului deținut în baza unui contract de comodat), iar în ceea ce privește achizițiile de mijloace fixe valoarea acestora nu depășește limita impusă de legislația în vigoare (800 lei exclusiv TVA). În ceea ce privește cheltuielile cu TVA plătită la bugetul de stat, petentul susține că potrivit prevederilor H.G. nr.54/2003 și ale H.G. nr.44/2004 sunt considerate ca fiind cheltuieli deductibile "cheltuielile cu impozitele, taxele altele decât impozitul pe venit".

Față de motivele invocate prin cererea formulată petentul solicită reducerea bazei de impozitare și implicit a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin deciziile de impunere atacate.

REFERITOR LA DECIZIA DE IMPUNERE NR...../07.11.2006

În drept, referitor la sfera de aplicare a TVA, incidente speței sunt dispozițiile art.2 din O.U.G. nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare de la data de 15 martie 2000, potrivit cărora:

"În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe de urgență, efectuate de o manieră independentă de către contribuabili, privind:

a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale, (...)."

Referitor la operațiunile scutite de TVA, dispozițiile art.6 din O.U.G. nr.17/2000, precizează că:

"Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele operațiuni:

k11. Activitățile contribuabililor cu venituri din operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență, declarate organului fiscal competent sau, după caz, realizate, de până la 50 milioane anual(...). În situația realizării unor venituri superioare plafonului prevăzut mai sus, contribuabilii menționați la alineatul precedent devin plătitori de taxă pe valoarea adăugată în condițiile și la termenele stabilite la art.25."

Referitor la obligația contribuabililor de a se înregistra ca plătitori de TVA la organele fiscale, dispozițiile art.25 A a), din O.U.G. nr.17/2000, precizează:

"(...)Contribuabilii care devin plătitori de taxă pe valoarea adăugată ca urmare a depășirii plafonului de scutire prevăzut la art.6 ale căror condiții de desfășurare a activității s-au modificat sau au intervenit modificări legislative în sensul trecerii activității desfășurate de la regimul de scutire la cel de impozitare, ulterior înregistrării fiscale, sunt obligați să depună declarație de mențiuni în termen de 15 zile de la data la care a intervenit modificarea, în vederea atribuirii de cod fiscal, precedat de litera "R" care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată se face cu data de întâi a lunii următoare."

Prin L.G. nr.547/2001 pentru aprobarea și modificarea O.U.G. nr.17/2001 din data de 17.10.2001, s-au modificat dispozițiile art.6 din ordonanța de urgență, în sensul că sunt scutite de TVA operațiunile efectuate de:

"d) persoanele care exercită profesii libere, cum ar fi: avocații, notarii publici, indiferent de forma de exercitare(...), sau alte profesii asemănătoare desfășurate în mod independent, în condițiile legii".

Din interpretarea acestor texte de lege se reține că, activitatea desfășurată de executorii judecătorești în perioada

15.03.2000-25.10.2001 intra în sfera de aplicare a TVA, iar începând cu data de 25.10.2001, odată cu intrarea în vigoare a dispozițiilor L.G. nr.547/2001, această activitate este scutită de TVA, fiind asimilată celor prevăzute la art.6 lit.d) din O.U.G. nr.17/2000.

În speță, se reține că Decizia de impunere nr...../07.11.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, a fost emisă de A.F.P. Constanța, în urma verificării respectării reglementărilor fiscale din punct de vedere al TVA, a activității desfășurate de către BEJ IONESCU ION în perioada 01.07.2001-25.10.2001. Din verificare, a rezultat că la data de 25.05.2001 contribuabilul a realizat venituri al căror quantum a depășit plafonul de scutire de la plata TVA de 5.000 lei.

Potrivit dispozițiilor legale în materie de TVA mai sus citate se reține că, în intervalul 15 martie 2000-25 octombrie 2001 activitatea de prestări de servicii desfășurată de executorii judecătorești intra în sfera de aplicare a TVA deoarece pe perioada de aplicare a ordonanței de urgență această activitate nu era asimilată celor desfășurate de către notarii publici sau de către avocați, ca fiind scutită de taxa pe valoarea adăugată așa cum susține petentul. Odată cu promulgarea L.G. nr.547 din 17.10.2001 pentru aprobarea completarea și modificarea ordonanței de urgență se modifică art.6 lit.A d) în sensul că, sunt scutite de TVA,

"persoanele care exercită profesii libere cum ar fi: avocații, notarii publici, indiferent de forma de exercitare a profesiei(...) sau alte profesii asemănătoare desfășurate în mod independent (...)".

În acest context se reține că, până la apariția Legii nr.547/2001, activitatea desfășurată de executorii judecătorești intră în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al TVA, aceasta neputând fi asimilată nici celei a avocaților ,nici celei a notarilor publici, în condițiile în care fiecare din aceste profesii este reglementată de legi specifice.

Față de cele prezentate se reține ca fiind neîntemeiată susținerea petentului potrivit căreia, activitatea desfășurată de executorii judecătorești ar fi similară cu cea a notarilor sau avocaților și prin urmare ar beneficia de regimul de scutire de TVA.

În ceea ce privește susținerea petentului potrivit căreia activitatea executorilor judecătorești reprezintă de fapt un serviciu de interes public de natura celor prevăzute art.3,lit.d

din O.U.G. nr.17/2000, facem precizarea că textul de lege se referă la operațiunile efectuate de **instituțiile publice pentru activitățile lor administrative, sociale, educative**, situație în care nu poate exista o similitudine între serviciile prestate de birourile executorilor judecătorești și serviciile efectuate de instituțiile publice.

Astfel, în contextul celor prezentate se reține că, serviciile prestate de către executorii judecătorești intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și în situația în care la data de 25.05.2001 contribuabilul a depășit plafonul de scutire de 5000 lei prevăzut la art.6 lit.k11 din ordonanța de urgență avea obligația de a se înregistra în evidența fiscală ca plătitor de TVA în condițiile și la termenul prevăzut la art.25 A a) alin.2 din același act normativ. Totodată, pentru perioada 01.07.2001-25.10.2001, contribuabilul avea obligația de a respecta dispozițiile legale în materie de TVA, referitoare la întocmirea documentelor, la evidența operațiunilor, precum și cele referitoare la plata taxei pe valoarea adăugată, prevăzute la art.25 lit.B,C,D, din ordonanța de urgență.

Pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, în conformitate cu dispozițiile art.25, alin.11.4 din H.G. nr.401/2000 privind normele metodologice de aplicare a ordonanței de urgență, petentul datorează majorări și dobânzi de întârziere pentru perioada 26.08.2001-07.11.2006, precum și penalități de întârziere conform dispozițiilor O.G. nr.26/2001 pentru perioada 01.09.2001-31.12.2005.

Pentru motivele expuse în cuprinsul deciziei urmează a se respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată de BEJ IONESCU ION împotriva Deciziei de impunere pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar, constând în TVA în sumă de lei, dobânzi, majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, emisă de A.F.P. constanța sub nr...../07.11.2006.

REFERITOR LA DECIZIILE DE IMPUNERE NR....., NR..... și NR..... din 07.11.2006.

În drept, potrivit dispozițiilor art.1 din L.G. nr.345/2002 și ale art.125 din Codul fiscal taxa pe valoarea adăugată este definită ca fiind,

"un impozit indirect care se datorează bugetului de stat."

Cu privire la determinarea taxei de plată sau a sumei negative de taxă, dispozițiile art.148 din Codul fiscal, precizează că:

*"alin.2 În situația în care taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor taxabile, exigibilă într-o perioadă fiscală, **denumită taxă colectată**, este mai mare decât taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, **dedusă** în acea perioadă fiscală, rezultă o diferență denumită taxă pe valoarea adăugată de plată pentru perioada fiscală de raportare".*

Cu privire la evidența operațiunilor impozabile și depunerea decontului de TVA, dispozițiile art.29, lit.C, lit.a din L.G. nr.345/2002 și ale art.156 din Codul fiscal precizează că:

"alin.(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;(...)

alin.2 Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală,(...), decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice(...)".

În ceea ce privește plata taxei pe valoarea adăugată la buget, dispozițiile art.157 din Codul fiscal precizează că:

*"alin.1 Persoanele obligate la plata taxei **trebuie să achite taxa pe valoarea adăugată datorată, stabilită prin decontul întocmit pentru fiecare perioadă fiscală,(...), până la data la care au obligația depunerii acestora(...)"**.*

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate care reglementează TVA se reține că, taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect care se determină ca diferență între taxa pe valoarea adăugată dedusă de contribuabil și taxa pe valoarea adăugată colectată, obligație care rezultă din decontul de TVA întocmit pentru fiecare perioadă fiscală. TVA de plată datorată bugetului de stat reprezintă diferența dintre TVA colectată din operațiunile taxabile realizate de persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată și TVA deductibilă aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, într-o perioadă fiscală.

Astfel, în contextul de mai sus se reține că, în materie de TVA, legislația fiscală tratează în mod distinct acest impozit indirect, existând reglementări speciale referitoare la dreptul de

deducere, colectare și stabilire a taxei pe valoarea adăugată de plată sau de rambursat.

Mai mult, trebuie reținut faptul că taxa pe valoarea adăugată reprezintă un impozit indirect și în consecință recuperarea acesteia se face de la consumator și prin urmare nu constituie cheltuială pentru contribuabil.

În contestație petentul susține că TVA de plată este o cheltuială deductibilă la stabilirea venitului impozabil, invocând în acest sens prevederile H.G. nr.54/2003 precum și ale H.G. nr.44/2004 pentru aplicarea art.48 din Codul fiscal. Textul de lege face referire la "cheltuielile cu impozitele, taxele, altele decât impozitul pe venit(...)", ori, în speță, este vorba de fapt despre taxa pe valoarea adăugată, impozit indirect pentru care există reglementări exprese.

Pentru motivele expuse urmează a se respinge ca neîntemeiată legal cererea petentei pentru acest capăt de cerere cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei precum și a accesoriilor aferente în sumă de lei, stabilit prin Deciziile de impunere nr.....,,/07.11.2006.

REFERITOR LA MĂSURILE DISPUSE PRIN DECIZIA DE IMPUNERE NR...../07.11.2006, PRIVIND CONSIDERAREA SUMEI DE LEI CA FIIND CHELTUIALĂ NEDEDUCTIBILĂ LA CALCULUL VENITULUI IMPOZABIL pentru anul 2001.

În drept, dispozițiile art.10, alin.1 din O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit precizează că,

"determinarea venitului net reprezintă diferența între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli aplicându-se următoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;

b) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente veniturilor;

c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislația în vigoare, după caz. (...)".

Potrivit art.1561 din Codul Civil, "comodatul este esențial gratuit" și este art.1560 "un contract prin care cineva împrumută altuia un lucru spre a se servi de dânsul, cu îndatorire de a-l înapoia".

Deasemenea, potrivit dispozițiilor art.1564 din Codul Civil, comodatarul este dator să îngrijească, ca un bun proprietar de

conservarea lucrului împrumutat și nu poate să servească decât la trebuința determinată prin natura lui(...).

În contextul normelor legale de mai sus, comodatarul suportă cheltuielile necesare folosinței lucrului împrumutat (de întreținere), neavând dreptul să ceară restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosinței.

Dealtfel, în ceea ce privește forma și conținutul contractului de comodat se reține că, la întocmirea unui contract de comodat trebuie avute în vedere prevederile articolelor 1560-1575 din Codul Civil, care definesc contractul de comodat și cadrul legal de derulare a acestuia. În speță, condițiile stipulate în contractul de comodat încheiat între persoanele fizice IONESCU IOANA și IONESCU ION și BEJ IONESCU ION, autentificat notarial sub nr...../01.10.2001, exced față de unele din prevederile articolelor de lege mai sus menționate.

Astfel, BEJ IONESCU ION în calitate de comodatar a efectuat o serie de lucrări la spațiul împrumutat constând în, refacere șapă, refacere pardoseală, armătură pardoseală, antifonare. Lucrările efectuate de către BEJ IONESCU ION la spațiul aflat în discuție, sunt lucrări de investiții care modifică parametrii inițiali ai construcției și nu lucrări de întreținere (singurele deductibile din punct de vedere fiscal). Intervențiile efectuate de comodatar nu definesc spațiul ca fiind folosit "după trebuința determinată de natura lui" așa cum este prevăzut la art.1564 din Codul Civil.

Mai mult, la restituirea acestui spațiu de către BEJ IONESCU ION persoanelor fizice IONESCU IOANA și IONESCU ION, lucrările executate devin avantajul persoanei fizice care a dat spațiul în comodat.

Având în vedere faptul că, comodatul este un contract cu titlu gratuit, rezultă că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.946 din Codul Civil potrivit căroră,

"una din părți voiește a procura, fără echivalent, un avantaj celeilalte", ori în contractul de comodat, comodantul trebuie să creeze avantaj comodatarului și nu invers.

În contextul celor expuse se reține că, BEJ IONESCU ION a efectuat de fapt lucrări de investiții la bunul împrumutat, lucrări a căror contravaloare nu o mai poate recupera de la buget date fiind condițiile mai sus menționate.

Pentru considerentele expuse, valoarea investiției efectuată de BEJ IONESCU ION în sumă de lei nu poate fi cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal la determinarea venitului impozabil.

În consecință, se va respinge ca neîntemeiată legal cererea formulată de petenta împotriva Deciziei de impunere nr...../07.11.2006 pentru obligațiile de plată suplimentare

constând în impozit pe venit în sumă de lei, precum și accesorii în sumă de lei.

REFERITOR LA MĂSURILE DISPUSE PRIN DECIZIA DE IMPUNERE NR..... și/07.11.2007.

În drept, potrivit dispozițiilor art.16, alin.4, lit.g din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, nu sunt cheltuieli deductibile la determinarea venitului impozabil,

"cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar(...)."

Prevederile H.G. nr.54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a dispozițiilor art.16 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, precizează că sunt cheltuieli deductibile "cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările în vigoare(...)".

Potrivit dispozițiilor art.3 și art.4 din L.G. nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, activele corporale sunt:

"b) mijloacele fixe (...)",

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix."

Față de dispozițiile legale mai sus citate se reține că, potrivit documentelor existente la dosarul contestației, în anul 2002 și 2003, contribuabilul a achiziționat bunuri de natura mijloacelor fixe și a efectuat investiții la cele deja existente în sumă totală de lei. Aceste sume au fost incluse pe cheltuieli integral la data achiziționării, deși conform datelor înscrise în fișa mijlocului fix anexate la dosar, aceste achiziții au fost evidențiate fie ca mijloace fixe, fie ca investiții la mijloacele fixe existente.

Față de cele prezentate se reține că, deși contribuabilul a calculat amortizarea liniară (conform fișei mijlocului fix), în mod eronat în evidența contabilă a înregistrat pe cheltuieli valoarea investițiilor efectuate în condițiile în care, potrivit normei legale, valoarea acestora urma să fie recuperată prin cheltuiela cu amortizarea pe durata normată de funcționare.

În contestație petentul susține că de fapt aceste sume reprezintă cheltuieli accesorii aferente achizițiilor de mijloace fixe, dobânzi și diferențe de curs valutar contracte leasing, taxe de administrare, asigurări CASCO și nu mijloace fixe așa cum susține organul de control. În acest sens, invocă în contestație o serie de facturi și documente de plată care de fapt nu se regăsesc

în centralizatorul întocmit de organul de inspecție cu ocazia efectuării controlului (anexa Situația centralizator facturi).

Concluzionând, se reține că argumentele aduse de petentă în susținerea contestației nu sunt întemeiate, motiv pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată cererea formulată împotriva Deciziilor de impunere nr..... și nr..... din 07.11.2006 privind baza de impunere stabilită suplimentar în sumă de lei și implicit obligația de plată suplimentară aferentă constând în impozit pe venit și accesoriile aferente.

REFERITOR LA CUANTUMUL ACCESORIILOR ÎN SUMĂ DE LEI STABILITE PRIN DECIZIA DE IMPUNERE NR...../07.11.2206.

Urmare recalculării impozitului pe venit aferent anului 2003, organul de control a calculat pentru perioada 27.07.2004-25.09.2004 accesorii în sumă de lei. Petentul susține că nu datorează accesoriile în quantumul stabilit de către organul de control, deoarece conform prevederilor O.G. nr.7/2001, diferența stabilită în plus se plătește în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere. În susținerea afirmației sale, petentul anexează la dosarul contestației copia plicului care atesta faptul că Decizia inițială de impunere emisă de organul fiscal i-a fost comunicată la data de 06.04.2005.

În condițiile în care organul de inspecție nu poate să probeze cu documente data de transmitere către contribuabil a deciziei de impunere anuală pentru anul 2003 rezultă că, data de la care contribuabilul datorează accesorii este data de 15.06.2005 (60 de zile de la data comunicării) și nu de la data de 25.09.2004 așa cum a stabilit organul de control.

În concluzie, pentru motivele expuse urmează a se admite parțial contestația formulată de petentă pentru suma de lei, constând în majorări de întârziere stabilită prin Decizia de impunere nr...../07.11.2006, cu consecința desființării deciziei și recalcularea majorărilor conform celor dispuse prin prezenta decizie.

Referitor la cererea petentei privind suspendarea executării obligațiilor fiscale de plată până la soluționarea contestației, precizăm că potrivit dispozițiilor art.185(2) din Codul fiscal aceste atribuții aparțin instanței competente.

Pentru considerentele prezentate, în temeiul prevederilor art.179(1) alin.a), art.180(1) și art.186(1), (2) și (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/24.12.2003 republicată în 2005 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate de BEJ IONESCU ION împotriva Deciziilor de impunere nr.....,,,,,/07.11.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de lei compusă din:

- lei impozit pe venit,
- lei majorări de întârziere aferente,
- lei penalități de întârziere aferente,
- lei TVA de plată,
- lei majorări de întârziere aferente,
- lei penalități de întârziere aferente.

2. Desființarea Deciziei de impunere nr...../07.11.2006 pentru suma de lei constând în majorări de întârziere aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2003 și recalcularea accesoriilor conform celor dispuse în cuprinsul prezentei decizii.

Definitivă în sistemul căilor administrative de atac așa cum prevede art.180(2) din O.G. nr.92/24.12.2003 republicată în 2005 privind Codul de procedură fiscală, în conformitate cu prevederile art.188(2) din același act normativ și ale art.11(1) din Legea nr.554/02.12.2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Constanța.

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**

G.D./4EX.
22.03.2007