

DECIZIA nr. 51/23.01.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
doamna MMM,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. a/b

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia sector 2 a Finantelor Publice, cu adresa nr. a/c, inregistrata la DGRFP sub nr. a/b, completata cu adresa inregistrata sub nr. x/MR/12.01.2014, cu privire la contestatia formulata de doamna **MMM** cu domiciliul in str., Bucuresti.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 16.07.2014 si inregistrata la Administratia sector 2 a Finantelor Publice sub nr. a/d il constituie Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. b/d, comunicata in data de 17.06.2014, emisa de Administratia sector 2 a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. c/d.

Prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. b/d emisa pentru **MMM**, in nume propriu, s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2008:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- y lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- z lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2009:

- q lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- w lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- e lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2010:

- r lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- t lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- u lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- o lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- p lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- s lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2012:

- d lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- f lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- g lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) 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 Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **doamna MMM**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabila aduce urmatoarele argumente:

In perioada 5-27 mai 2014, actiune ce a avut ca scop, printre altele, "impozitul pe venit aferent perioadei 01.01.2008-31.12.2013".

Considera ca valoarea obligatiilor fiscale suplimentare a fost analizata si calculata in mod eronat de catre echipa de inspectie fiscala, modul de analiza si de calcul al acestora fiind in totala contradictie cu prevederile legale.

Inspectia fiscala a vizat inca de la inceput o perioada mult mai lunga decat cea prevazuta in mod expres de art. 98 din OG nr. 92/2003, fara a-i fi fost prezentate nici un fel de motive, explicatii sau elemente pentru aceasta.

La solicitarea de a se indica motivele prevazute de art. 98 din din OG nr. 92/2003 i s-a argumentat: „contribuabilul nu a depus Declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile/prestarile intracomunitare de bunuri aferenta trimestrului II 2012.”

Motivarea inspectiei fiscale nu corespunde adevarului, intrucat Declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile/prestarile intracomunitare de bunuri aferenta trimestrului II 2012 a fost depusa in termenul legal.

Contribuabila considera ca extinderea inspectiei asupra unor documente contabile mai vechi de 3 ani, fara a fi dovedita existenta vreunui din cazurile de exceptie prevazute de lege, atrage nulitatea acestor constatari efectuate ilegal, in afara limitelor impuse in mod expres de lege.

Cheltuielile deductibile au fost calculate cu aplicarea gresita a legii astfel, cumularea tuturor reparatiilor efectuate la sediul profesional si amortizarea valorii globale rezultate, rezultand o valoare finala de x lei, abordare contabila in contradictie atat cu prevederile legale, cat si cu cele ale contractului de inchiriere existent.

Considera ca operatiuni de reparatii de genul inlocuirii prizelor nu pot fi considerate decat reparatii locative. Niciuna din reparatiile si amenajarile efectuate nu a necesitat emiterea vreunei autorizatii de construire si nu au fost aduse nici un fel de modificari sau transformari la structura sau arhitectura apartamentului, fiind strict lucrari de modernizare a aspectului apartamentului, pentru a servi destinatiei de birou. Astfel, incadrarea efectuata de echipa de inspectie fiscala in amortizari este total eronata din doua motive:

- valoarea documentelor contabile justificative (bonuri si facturi) este sub valoarea de z lei necesara calificarii acestora ca mijloace fixe, organele fiscale incadrandu-le in amortizari prin artificul cumularii acestora, sub forma unui tabel, cumulare total nejustificata si neargumentata prin documentele ce formeaza obiectul prezentei contestatii sau prin vreun articol de lege;

- legea fiscala in vigoare la data efectuarii reparatiilor instituie o exceptie cu privire la sediile aflate in locuinte proprietate a unei persoane fizice, exceptie conform careia cheltuielile sunt incadrate in categoria cheltuielilor deductibile.

Cumularea tuturor achizitiilor (obiecte de inventar) efectuate in scopul desfasurarii de activitati impozabile si includerea acestora in amortizari, chiar daca valoarea lor este sub valoarea prevazuta de lege pentru mijloacele fixe (z leila data inregistrarii contabile).

Faptul ca a incercat sa respecte o unitate coloristica sau de design nu poate sa reprezinte o cumulare a tuturor acestor piese de mobilier sub forma unei singure investitii.

Contribuabila solicita respingerea de la deducere a cheltuielilor cu materialele de constructii aferente amenajarii punctului de lucru (adezivi, glet, ipsos, vopsea, profile, colatre, robineti, coturi, tevi, mortar, ciment), respingere justificata de echipa de inspectie fiscala prin faptul ca nu respecta prevederile art. 24 alin 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organul fiscal nu a tinut cont de prevederile contractului incheiat pentru punctul de lucru, contract conform caruia Cabinetul de avocat, in calitate de comodatar, isi asuma in mod expres obligatia de a efectua amenajarile ce ii sunt necesare in vederea desfasurarii activitatii, aceasta fiind una dintre conditiile esentiale in determinarea caracterului gratuit al dreptului de folosinta transmis contractual asupra spatiului inchiriat.

In concluzie, contribuabila solicita anularea dispozitiei conform careia valoarea aferenta materialelor de constructii folosite in amenajarea punctului de lucru nu este deductibila si dispunerea recalcularii bazei de impunere a venitului, prin acceptarea acestor cheltuieli la deducere, cu consecinta anularii majorarilor si a penalitatilor de intarziere.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. c/d, Administratia sector 2 a Finantelor Publice a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de

inspectia fiscala nr. b/d emisa pentru doamna **MMM**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2008:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- y lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- z lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2009:

- 2.908 lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- 834 lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- 436 lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2010:

- 9.177 lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- 2.632 lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- 1.377 lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- 940 lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- 162 lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- 141 lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2012:

- d lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- f lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- g lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarii, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate în contestatie:

În ceea ce privește susținerea contestatarii cu privire la extinderea perioadei verificate de la 3 ani al 5 ani:

Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au verificat corect situatia fiscala a cabinetului pe o perioada de 5 ani in conditiile in care din analiza de risc efectuata au rezultat element care au condus la prelungirea perioadei de verificare.

In fapt, prin contestatia formulata, contribuabila sustine faptul ca inspectia fiscala a vizat inca de la inceput o perioada mult mai lunga decat cea prevazuta in mod expres de art. 98 din OG nr. 92/2003, fara a-i fi fost prezentate nici un fel de motive, explicatii sau elemente pentru aceasta.

La solicitarea de a se indica motivele prevazute de art. 98 din din OG nr. 92/2003 i s-a argumentat: „contribuabilul nu a depus Declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile/prestarile intracomunitare de bunuri aferenta trimestrului II 2012.”

Motivarea inspectiei fiscale nu corespunde adevarului, intrucat Declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile/prestarile intracomunitare de bunuri aferenta trimestrului II 2012 a fost depusa in termenul legal.

Contribuabila considera ca extinderea inspectiei asupra unor documente contabile mai vechi de 3 ani, fara a fi dovedita existenta vreunui caz de exceptie prevazute de lege, atrage nulitatea acestor constatari efectuate ilegal, in afara limitelor impuse in mod expres de lege.

In cadrul raportului de inspectie fiscala organele fiscale au precizat faptul ca "contribuabilul nu a depus declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile/ prestarile intracomunitare de bunuri aferenta trimestrului II 2012".

Potrivit precizarilor Administratia sector 2 a Finantelor Publice din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei " din analiza de risc efectuata de organele inspectie fiscala s-a constatat ca, Cabinetul de avocat MMM a inregistrat la finele anului 2010 o pondere a cheltuielilor deductibile in total venituri de 69,72%, la finele anului 2011 o pondere a cheltuielilor deductibile in total venituri de 82,45%, la finele anului 2012 o pondere a cheltuielilor deductibile in total venituri de 93,46%.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 67¹, art. 94 si art. 98 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 67¹ (1) Pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabililor, organul fiscal poate proceda la o verificare documentară.

(2) Verificarea documentară constă în efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului, precum și pe baza oricăror informații și documente transmise de terți sau deținute de organul fiscal, care au relevanță pentru determinarea situației fiscale."

"Art. 94 (1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale (...)."

"Art. 98 (1) Inspectia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspectia fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată **cel puțin una dintre următoarele situații:**

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat."

Avand in vedere prevederile legale mai sus invocate, se retine ca inspectia fiscala se efectueaza în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligatiile fiscale si poate fi extinsa pe perioada de prescripție daca exista cel puțin un element care sa conduca la extindere.

Din avizul de inspectie fiscala emis de organul fiscal nr. ..., comunicat contribuabilei in data de 06.03.2014, rezulta faptul ca aceasta a fost instiintata de verificarea situatiei fiscale de la ultima verificare.

De altfel, in sarcina contestatarei a fost emisa si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ..., necontestata, prin care i s-a dat termen de depunere a Declaratiei recapitulative privind livrarile/achizitiile/prestarile intracomunitare de bunuri – cod

390 aferenta trimestrului II 2012 prin care sa declare si achizitia de Norton Account in suma de 206 lei, astfel ca motivarea contestatarei nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

In speta, chiar daca alin. 3 din art. 98 Cod procedura fiscala face referire la termenul de 3 ani fiscali, organul fiscal a stabilit ca perioada supusa inspectiei se încadreaza în cadrul termenul de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, fiind în acord cu dispozitiile art. 98 alin. 1 si art. 94 Cod procedura fiscala.

Solicitarea constatarii nulitatii deciziei de impunere pe motiv ca inspectia fiscala nu a fost efectuata pe perioada de 3 ani este neintemeiata si urmeaza a fi respinsa.

3.2 Referitor la impozitul pe venit stabilit in plus in suma de x lei

Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratia sector 2 a Finantelor Publice au procedat la verificarea impozitului pe venit aferent anilor 2008-2013 pentru doamna **MMM** incheind in acest sens Raportul de inspectie fiscala nr. c/d emitand Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. b/d prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus) pentru anul 2008;
- q lei= diferenta de impozit pe venit (in plus) pentru anul 2009;
- r lei= diferenta de impozit pe venit (in plus) pentru anul 2010;
- o lei= diferenta de impozit pe venit (in plus) pentru anul 2011;
- d lei= diferenta de impozit pe venit (in plus) pentru anul 2012.

Cabinet de avocat MMM desfasoara activitatea in:

- Bucuresti, sector 2, unde are declarat sediu social in baza contractului de inchiriere inregistrat la Administratia sector 2 a Finantelor Publice sub nr. ..., suprafata alocata biroului de avocatura fiind in proportie de 100%.

- Bucuresti, sector 2, ... unde are declarat punctul de lucru in baza contractului de comodat incheiat in data de 01.11.2009 pe o perioada de 10 ani, suprafata alocata biroului de avocatura fiind in proportie de 50%, diferenta fiind utilizata in interes personal.

Organele de inspectie fiscala au stabilit perioada de amortizare de 4 ani pentru investitiile efectuate la spatiul inchiriat incepand cu data de 01.03.2008 (sediu), conform art. 11 din Legea nr. 15/1994 republicata.

Organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila, stabilind suplimentar, pentru perioada 01.01.2008-31.12.2012, diferentele de impozit pe venit de plata, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2008, a fost stabilita o diferenta de venit net anual impozabil stabilita suplimentar in suma de x lei (x + (-) z + a + (-) q + s + d) :

1. – suma de x lei, reprezentand achizitii mobilier (canapea, fotolii, biblioteca) in lunile februarie, martie si august;
2. – suma de (-) x lei, amortizare cheltuieli amenajare sediu;
3. – suma de x lei, cheltuieli amenajare sediu (lucrari amenajare ferestre cu tamplarie PVC, gresie, cabina de dus, obiecte sanitare, parchet, material electrice, etc.) inregistrate in Registrul de incasari si plati contribuabil si declarate in totalitate in declaratia 200 privind veniturile realizate din Romania;
4. – (-)x lei, reprezentand cheltuiala cu amortizarea aferenta mijlocului fix in luna august 2008 (fotolii), suma acordata la deducere de echipa de inspectie fiscala;

5. - x lei, reprezentand cheltuiala cu amortizarea mijlocului fix (canapea) achizitionat in luna august 2008, suma calculata eronat de contribuabila, contrar prevederilor art. 24, alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

6. - x lei, cheltuieli neafere realizarii veniturilor obiecte de inventar, comision bancar si cheltuieli de telefonie dublate la declararea in Registrul jurnal de incasari si plati).

Pentru **anul 2009**, a fost majorat venitul brut cu suma de x lei, reprezentand factura emisa in anul 2008 (factura nr. ...) si incasata in anul 2009 (extras din data de 06.01.2009), venituri nedeclarate de contribuabil in declaratia 200 contrar prvederilor art. 48, alin. (1) si alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli suplimentare la calculul venitului net impozabil in suma de **x lei**, dupa cum urmeaza:

1. - suma de (-) x lei, amortizare cheltuieli de amenajare sediu, suma ce a fost acordata la deducere de echipa de inspectie fiscala;

2. - suma de (-) x lei, reprezentand cheltuiala cu amortizarea aferenta mijlocului fix in luna august 2008 (fotolii), suma acordata la deducere de echipa de inspectie fiscala;

3. - suma de x lei, reprezentand cheltuiala cu amortizarea aferenta mijlocului fix (mobilier) achizitionat in luna noiembrie 2009, suma calculata eronat de contribuabil, contrar prevederilor art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

4. - suma de x lei, amortizarea aferenta lucrarilor de amenajare a punctului de lucru, suma calculata eronat de contribuabil, contrar prevederilor art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

5. - suma de x lei, achizitii de servicii pentru uzul personal (50% din c/val intretinere asociatia de locatari aferenta punctului de lucru);

6. - x lei , reprezentand 50% amortizare mijloace fixe (cuptor, cada);

7. - x lei, reprezentand 50% mobilier si aparatura electrocasnica pentru pucntul de lucru (plita, etajere, veioza, banca mestecan, galerii, carpete, etc);

8. - x lei, depasire cheltuieli protocol.

Pentru **anul 2010**, a fost stabilita o diferenta de **x lei** reprezentand cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net impozabil, dupa cum urmeaza:

1. - suma de (-) x lei, amortizare cheltuieli amenajare sediu, suma ce a fost acordata la deducere de echipa de inspectie fiscala;

2. - suma de (-) x lei, cheltuiala cu amortizarea aferenta mijlocului fix achizitionat in luna august 2008 (fotolii) suma ce a fost acordata la deducere de echipa de inspectie fiscala;

3. - suma x lei, reprezentand cheltuiala cu amortizarea aferenta mijlocului fix (mobilier) achizitionat in luna noiembrie 2009, suma calculata eronat de contribuabil, contrar prevederilor art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

4. - suma de x lei, amortizarea aferenta lucrarilor de amenajare a punctului de lucru, suma calculata eronat de contribuabil, contrar prevederilor art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

5. - suma de x lei, reprezentand 50% amortizare mijloace fixe (cuptor, cada, televizor, etc) pentru punctul de lucru;

6. - suma de x lei, achizitii de servicii pentru uzul personal (prestari servicii mezoterapie), pentru care contribuabilul nu prezinta dovezi obiective ca sunt utilizate in scopul realizarii veniturilor, contrar prevederilor art. 48, alin (7), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

7. - suma de x lei, cheltuieli declarate de contribuabil in declaratia 200 fara a prezenta documente justificative.

Pentru **anul 2011**, a fost stabilita o diferenta de **x lei** reprezentand cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net impozabil, dupa cum urmeaza:

1. - suma de x lei, reprezinta cheltuieli cu combustibilul inregistrate de contribuabil in perioada 01.08.2011-31.12.2011 si neacordate la deducere intrucat nu se incadreaza in exceptiile prevazute de art. 48, alin (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

2. - suma de (-) x lei, amortizare cheltuieli amenajare sediu, suma ce a fost acordata la deducere de inspectia fiscala;

3. – suma de (-) x lei, cheltuiala cu amortizarea aferenta mijlocului fix achizitionat in luna august 2008 (fotolii) suma ce a fost acordata la deducere de echipa de inspectie fiscala;

4. – suma x3 lei, reprezentand cheltuiala cu amortizarea aferenta mijlocului fix (mobilier) achizitionat in luna noiembrie 2009, suma calculata eronat de contribuabil, contrar prevederilor art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

5. – suma de x lei, amortizarea aferenta lucrarilor de amenajare a punctului de lucru, suma calculata eronat de contribuabil, contrar prevederilor art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

6. – suma de x lei, reprezentand 50% amortizare mijloace fixe (cuptor, cada, televizor, etc) pentru punctul de lucru;

7. – suma de x lei, achizitii de servicii pentru uzul personal pentru care contribuabilul nu prezinta dovezi obiective ca sunt utilizate in scopul realizarii veniturilor, contrar prevederilor art. 48, alin (7), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

8. – suma de x lei, cheltuieli declarate de contribuabil in declaratia 200 constand in TVA de plata, si ridicare numerar contrar prevederilor art. 48, alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru anul 2012, a fost stabilita o diferenta de x lei reprezentand cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net impozabil, dupa cum urmeaza:

1. – suma de x lei, reprezinta 50% din cheltuiala cu combustibilul care nu se incadreaza in exceptiile prevazute de art. 48, alin (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

2. – suma de (-) x lei, amortizare cheltuieli amenajare sediu, suma ce a fost acordata la deducere de inspectia fiscala;

3. – suma de (-) x lei, cheltuiala cu amortizarea aferenta mijlocului fix achizitionat in luna august 2008 (fotolii) suma ce a fost acordata la deducere de echipa de inspectie fiscala;

4. – suma x lei, reprezentand cheltuiala cu amortizarea aferenta mijlocului fix (mobilier) achizitionat in luna noiembrie 2009, suma calculata eronat de contribuabil, contrar prevederilor art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

5. – suma de x lei, amortizarea aferenta lucrarilor de amenajare a punctului de lucru, suma calculata eronat de contribuabil, contrar prevederilor art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

6. – suma de x lei, reprezentand 50% amortizare mijloace fixe (cuptor, cada, televizor, etc) pentru punctul de lucru;

7. – suma de x lei, achizitii de servicii pentru uzul personal pentru care contribuabilul nu prezinta dovezi obiective ca sunt utilizate in scopul realizarii veniturilor, contrar prevederilor art. 48, alin (7), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

8. – suma de x lei, cheltuieli declarate de contribuabil in declaratia 200 constand in TVA de plata, contrar prevederilor art. 48, alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

3.2.1. Referitor la cheltuielile amenajare sediu in suma totala de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabila are dreptul de a deduce integral cheltuielile efectuate pentru amenajarea sediului detinut in baza contractului de inchiriere, in suma totala de x lei, la data efectuarii acestora in conditiile in care aceasta are obligatia calculului amortizarii

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. c/d rezulta ca organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma de x lei reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul venitului net impozabil (lucrari amenajare ferestre cu tamplarie PVC, gresie, cabina de dus, obiecte sanitare, parchet, materiale electrice, etc.) inregistrate in Registrul de incasari si plati de contribuabil si declarate in totalitate in declaratia 200 privind veniturile realizate in Romania, contribuabila avand obligatia de a calcula amortizarea aferenta acestor imbunatatiri.

Contribuabila mentioneaza in sustinerea cauzei faptul ca aceasta a efectuat lucrari de amenajarea sediului profesional a carui folosinta o detine in baza Contractului de inchiriere incheiat cu proprietarul, persoana fizica, la 9 decembrie 2007.

Conform contractului de inchiriere s-a stabilit in sarcina chirasului efectuarea de amenajari la acest apartament in vederea desfasurarii activitatii de birouri pentru avocatura, astfel chiasa a procedat la zugravirea apartamentului si la alte lucrari de reparatii si amenajare.

Prin contestatia formulata contribuabila sustine ca a efectuat lucrari de amenajarea sediului profesional, reparatii si amenajari ce nu au necesitat emiterea vreunei autorizatii de construire si nu au fost aduse nici un fel de modificari sau transformari la structura sau arhitectura apartamentului.

In drept, In vederea determinarii venitului impozabil se aplica prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 48. - (1) *Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50. [...]*

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;”

Potrivit art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Art. 24. - (1) **Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.**

(2) *Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporala care indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:*

a) este detinut si utilizat in productia, livrarea de bunuri sau in prestarea de servicii pentru a fi inchiriat tertilor sau in scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decat limita stabilita prin hotarare a Guvernului;

c) are o durata normala de utilizare mai mare de un an. [...]

(3) **Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:**

a) **investitiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de inchiriere, concesiune, locatie de gestiune sau altele asemenea; [...]**

(11) **Amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza:**

[...]c) **pentru cheltuielile cu investitiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, inchiriate sau luate in locatie de gestiune de cel care a efectuat investitia, pe perioada contractului sau pe durata normala de utilizare, dupa caz”.**

La capit. III "Alte precizari" din Catalogul privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004 se prevede:

"2. *Investitiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie sa aiba ca efect imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai acestora si sa conduca la obtinerea de beneficii economice viitoare.*

Obtinerea de beneficii se poate realiza fie direct prin cresterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de intretinere si functionare.

In cazul cladirilor, investitiile efectuate trebuie sa asigure protectia valorilor umane si materiale si imbunatatirea gradului de confort si ambient sau reabilitarea si modernizarea termica a acestora. [...]

Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea starii initiale sunt considerate cheltuieli de reparatii”.

Fata de dispozitiile legale sus invocate se retine ca investitiile efectuate la bunurile imobile luate cu chirie se supun amortizării pe perioada contractului de inchiriere.

In speta, organele de inspectie fiscala au reconsiderat lucrarile de reparatii, incluse de doamna **MMM** in cheltuieli de exploatare deductibile integral la calculul impozitului pe venit in categoria lucrarilor de investitii, a caror contravaloare se recupereaza pe calea amortizarii fiscale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Prin contractul incheiat de contestatara, in calitate de chirias, s-a obligat sa asigure curatenia si igienizarea spatiului folosit. Chiriasul va putea efectua orice lucrari de amenajare si/sau transformare va considera necesara, in vederea exercitarii activitatii, pe cheltuiala sa.

Din situatia cheltuielilor nedeductibile aferente anului 2008 rezulta ca toate investitiile au fost efectuate in perioada ianuarie - februarie 2008, imediat dupa incheierea contractului de inchiriere, lucrari de amenajare care au condus la modernizarea spatiului respectiv.

Astfel, schimbarea ferestrelor cu tamplarie PVC, geam termopan si rulouri, schimbarea gresiei sau montarea gresiei si montarea unei cabine de dus, schimbarea prizelor, obiectelor sanitare, schimbarea parchetului, toate acestea au condus la imbunatatirea gradului de confort si ambient si la modernizarea spatiului.

Avand in vedere ca toate amenajarile efectuate care au condus la modernizarea spatiului, in mod corect, organul fiscal a stabilit perioada de amortizezare de patru ani, pe durata contractului de inchiriere, in conformitate cu prevederile art. 24 alin. (1) si alin. (3) lit. a) din Codul fiscal.

Sustinerea contestatarei precum ca lucrarile respective nu au necesitat emiterea vreunei autorizatii de construire nu este intemeiata in conditiile in care incadrarea amenajarilor in categoria activelor amortizabile nu este conditionata de existenta sau neexistenta autorizatiei de constructie, ci efectele lucrarilor efectuate asupra spatiului amenajat.

De asemenea, afirmatia contestatarei cu privire la faptul ca nu intelege de ce organul fiscal a considerat pentru anul 2008 reparatiile ca fiind cheltuieli amortizabile pe durata contractului de inchiriere, respectiv 4 ani, iar pentru anii 2010, 2011 si 2013 reparatiile au fost considerate ca cheltuieli deductibile integral, nu poate fi retinuta favorabil in sustinerea cauzei tinand cont ca pentru anii urmatiori au fost efectuate reparatii de intretinere a investitiilor efectuate, reparatii deductibile, in conformitate cu prevederile art. 48 din Codul fiscal.

In consecinta, avand in vedere cele anterior prezentate, contestatia doamnei **MMM** urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind **cheltuielile amenajare sediu in suma totala de x lei**.

3.2.2. Referitor la cheltuielile cu achizițiile de mijloace fixe

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabila are dreptul de a deduce integral cheltuielile cu achizițiile a unor mijloace fixe sau are obligatia de a calcula valoarea amortizarii lunare

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, intrucat Cabinetul de avocatura nu a respectat dispozitiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea, au stabilit urmatoarele:

- x lei – achizitii mobilier (canapea, fotolii, biblioteca) in lunile februarie si august (2008) pentru care nu a fost calculata amortizarea fiscala.

In drept, conform dispozitiilor art. 24 si art. 48 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 70², 37 si 38 din HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

“Art. 24. - (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care **îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune; (...)

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz(...).

(17) În cazul unei imobilizări corporale cu o valoare de intrare mai mică decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, contribuabilul poate opta pentru deducerea cheltuielilor aferente imobilizării sau pentru recuperarea acestor cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol.”

Norme metodologice:

“70². (...) In aplicarea prevederilor lit. c) a alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.”

Codul fiscal:

“Art. 48. - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Norme metodologice:

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

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz. »

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, rezulta ca una dintre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate de cabinetul de avocatură, pentru a fi deductibile, este aceea de a respecta regulile privind amortizarea, prevăzute la titlul II din Codul fiscal.

Potrivit dispozițiilor HG nr. 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe:

*“Art. 1. – (1) Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **este de 1.800 lei.**”*

Potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, întrucât contribuabila nu a respectat dispozițiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea, conducând spre exemplu deducerea integrală a mobilierului achiziționat în suma de x lei.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivațiile contribuabilei referitoare la faptul că organul fiscal a cumulat toate obiectele de inventar rezultând o sumă care a supus-o amortizării, având în vedere că din analiza Anexei 7 a raportului de inspecție fiscală, rezulta că pentru fiecare achiziție există câte o singură factură sau avans la achiziție, facturi a căror sumă totală este mai mare de x lei, motiv pentru care în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că fiind deductibile numai cheltuielile cu amortizarea, cuantumul acestor cheltuieli fiind recalculat, potrivit dispozițiilor art. 24 din Codul fiscal, în Anexa 14.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contribuabilei cu privire la acest capăt de cerere, având în vedere următoarele considerente:

- în susținerea contestației societatea nu a depus documente sau situații care să susțină argumentele sale și din care să rezulte că sunt eronate constatările organelor de inspecție fiscală, deși avea această obligație potrivit dispozițiilor art. 206 alin 1 lit d din Codul de procedură fiscală, republicată;

- din registrul imobilizărilor rezulta că însăși contestația a calculat cheltuieli cu amortizarea pentru covor achiziționat în 01.08.2008, clasa 3.1.4. în suma de x lei cu o durată de funcționare de 96 luni.

De altfel, organul de inspecție fiscală precizează că însăși contestația a calculat amortizare aferentă investiției efectuate cu mijlocul fix, dar le-a inclus și în cheltuieli, deducând astfel cheltuieli.

Având în vedere cele mai sus prezentate rezulta că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu achiziția de mijloace fixe incluse direct în cheltuieli și pentru care trebuie calculată amortizarea, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente.

3.2.3. Referitor la cheltuielile nedeductibile cu materiale de construcții aferente amenajării punctului de lucru în suma de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a respins în mod legal cheltuiala cu amortizarea pentru punctul de lucru în suma totală de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei), în condițiile în care contribuabila nu a respectat dispozițiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, intrucat contribuabila nu a respectat dispozitiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea, au fost considerate nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli cu amortizarea efectuate in perioada 2009 – 2012, in suma totala de x lei :

- x lei – amortizare aferenta lucrarilor de amenajare a punctului de lucru (2009);
- x lei - amortizare aferenta lucrarilor de amenajare a punctului de lucru (2010);
- x lei - amortizare aferenta lucrarilor de amenajare a punctului de lucru (2011);
- x lei - amortizare aferenta lucrarilor de amenajare a punctului de lucru (2012).

Cabinetul de avocat MMMin data de 01.11.2009 a incheiat un contract de comodat pe o durata de 10 ani cu persoana fizica MMM.

Prin contractul de inchiriere incheiat pentru punctul de lucru se precizeaza partea alocata biroului de avocatura de 50% si partea utilizata in interes personal de 50%, iar comodatara se obliga sa efectueze orice amenajari in vederea exercitarii activitatii autorizate, inclusiv imbunatatiri (cu exceptia reparatiilor generale sau de structura, care raman in sarcina comodantei).

Contribuabila a efectuat lucrari de investitii la punctul de lucru pentru care a achizitionat materiale de constructii (adezivi, glet, ipsos, vopsea, profile, coltare, robineti, coturi, tevi, mortar, ciment).

In drept, conform dispozitiilor art. 11, art. 24 si art. 48 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 70² , 37 si 38 din HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

“Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

“Art. 24. - (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;

“Art. 48. - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

[...] i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;

Norme metodologice:

“37. În cazul în care sediul unui contribuabil se află în locuința proprietate a unei persoane fizice, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului sunt

deductibile în limita determinată pe baza raportului dintre suprafața pusă la dispoziție contribuabilului, menționată în contractul încheiat între părți, și suprafața totală a locuinței. Contribuabilul va justifica cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului cu documente legale, cum sunt contractele încheiate cu furnizorii de utilități și alte documente."

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, rezulta ca una dintre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate de contribuabil, pentru a fi supuse amortizării, este aceea de a respecta regulile privind amortizarea, prevăzute la titlul II din Codul fiscal.

În urma inspecției fiscale generale efectuate s-a constatat că, Cabinetul de avocat nu a înregistrat în Registrul de încasări și plăți și nici în Declarația 200 drept cheltuieli deductibile, contravaloarea achiziției materialelor de construcții aferente amenajării punctului de lucru.

În speta sunt incidente și prevederile art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art. 1561, art. 1564 și art. 1569 din Codul civil:

"Art. 1420. - **Locatorul este dator, prin însăși natura contractului, fără să fie trebuința de nici o stipulație specială:**

1. [...]

2. **de a-l menține în stare de a putea servi la întrebuințarea pentru care a fost închiriat sau arendat;**

3. **de a face ca locatarul să se poată folosi neimpiedicat în tot timpul locațiunii."**

"Art. 1421. - **Locatorul trebuie să tradeze (predea) lucrul în așa stare, încât să poată fi întrebuințat.**

În cursul locațiunii, trebuie să se facă toate acele reparații ce pot fi necesare, afara de micile reparații (reparații locative) care prin uz sunt în sarcina locatarului."

"Art. 1447. - **Reparațiile mici numite locative, ce rămân în sarcina locatarului, dacă nu s-a stipulat din contra, sunt acele pe care obiceiul locului le considera de astfel și între altele sunt următoarele:**

- **reparația vetrei sobelor, a gurii lor, a capacelor s.c.l. a stricării tencuielii din partea de jos a peretilor camerei și a altor locuri de locuință până la înălțimea de un metru;**

- **la parchet și dusumele, întrucât numai unele bucati sunt stricate;**

- **a geamurilor, întrucât sfaramarea lor nu ar fi urmat din cauza unei intamplări extraordinare ori forței majore, de care nu poate fi responsabil locatarul;**

- **a usilor, ferestrelor, broastelor, verigilor și altfel de incuietori."**

"Art. 1448. - **Niciuna din reparațiile reputele locative nu cad în sarcina locatarului când stricaciunile au fost cauzate prin vechime sau forță majoră."**

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

"Art. 1564 - **Comodatarul este dator să îngrijească, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului împrumutat, și nu poate să se servească decât la trebuința determinată prin natura lui, sau prin convenție, sub pedeapsa de a plăti daune-interese, de se cuvine."**

"Art. 1569. - **Comodatorul, făcând speze necesare la uzul lucrului împrumutat, nu poate să le repete."**

Potrivit dispozițiilor legale mai sus citate, rezulta că **sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu funcționarea și întreținerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat și numai pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii.**

Dispozițiile fiscale în materie sunt întarite și de doctrina juridică referitoare la contractul de comodat, potrivit căreia comodatarul este obligat să suporte doar cheltuielile necesare folosinței lucrului, respectiv doar reparațiile mici numite și locative, care reprezintă un accesoriu al folosinței. Obligatia comodatarului de a întreține imobilul ca un bun proprietar implică obligatia acestuia de a efectua reparații mici (locative, de întreținere a imobilului) pe perioada derulării contractului, iar la sfârșitul contractului să-l predea în starea inițială, **astfel ca orice obligație suplimentară asumată de comodatar vizând reparații capitale,**

modernizari si orice alte reparatii care nu rezulta din folosinta lucrului, fiind in sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.

Astfel, pe de o parte, se retine ca reparatia capitala, amenajarea si modernizarea (ce implica cheltuieli de amenajare, lucrari de constructii, etc) unui imobil care nu este in patrimoniul afacerii **nu pot fi considerate in niciun caz drept cheltuieli necesare cu intretinerea si conservarea lucrului luat cu imprumut**, singurele care sunt specifice uzului unui bun care nu este in proprietatea persoanei care-l foloseste.

Prevederile contractului de comodat nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme ele exced naturii comodatului ca imprumut de folosinta imobilul respectiv fiind proprietatea doamnei MMM, iar organele fiscale, la stabilirea sumei unui impozit, nu sunt tinute de continutul clauzelor unui contract, avand posibilitatea sa reincadreze forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contribuabilei cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

- contribuabila mentioneaza eronat ca a fost respins la deducere cheltuieli cu materiale de constructie aferente amenajarii, in conditiile in care organul fiscal a respins cheltuiala cu amortizarea;

- cabinetul a achizitionat lucrari de amenajare punct de lucru, fara a prezenta devize si situatii de lucrari care sa justifice efectuarea acestor cheltuieli in scopul realizarii de venituri, respectiv in interesul direct al activitatii, a beneficiat de deducerea acestor cheltuieli, pe calea amortizarii;

- in sustinerea contestatiei societatea nu a depus documente sau situatii care sa sustina argumentele sale si din care sa rezulte ca sunt eronate constatarile organelor de inspectie fiscala, desi avea aceasta obligatie potrivit dispozitiilor art. 206 alin 1 lit d din Codul de procedura fiscala, republicata.

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au respins cheltuielile cu amortizarea in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei), motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

3.2.4. Referitor la celelalte cheltuielile nedeductibile in suma de x lei reprezentand :

- cheltuieli cu combustibilul;
- cheltuieli consumabile;
- cheltuieli pentru care nu a prezentat documente justificative, etc.

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatara nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma totala de x lei, din care s-au analizat la pct. 3.2.1, 3.2.2., 3.2.3. suma de x lei.

Prin contestatia formulata, contestatara nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, republicat:

“Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;**
- b) obiectul contestatiei;**
- c) motivele de fapt si de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii."

"Art. 213 - (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei. "

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

"2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. "

Se reține că prin contestația formulată, contestatara nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație contestatara trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând să fie respinsă ca nemotivată, în ceea ce privește suma de 85.078 lei reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente perioadei 2008 - 2012, contestatara nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *”motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că deși contestatara se îndreaptă cu contestația și împotriva sumei de x lei reprezentând cheltuieli nedeductibile și venituri nedeclarate/neincasate aferente perioadei 2008 - 2012, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **doamna MMM**, cu privire la acest capăt de cerere.

3.3. Referitor la suma de x lei reprezentând accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2008 - 2012 stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. b/d

Cauza supusa solutionarii este daca AS2FP a stabilit corect suplimentar de plata accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. b/d, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.2 (3.2.1 – 3.2.4) din prezenta decizie s-au retinut ca fiind datorate debitele reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2008 - 2012, iar, pe de alta parte, contestatarii nu au depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organele de inspectie fiscala au calculat eronat accesoriile contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. b/d organul fiscal a stabilit in sarcina contribuabilei MMM accesorii in suma totala de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2008 - 2012 stabilite suplimentar de plata.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Articolul 120¹ a fost modificat prin punctul 2. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 01.07.2013.

“Art. 120¹ (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi si penalitati de întârziere.

Referitor la suma de x lei reprezentand accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2008 - 2012 stabilite suplimentar de plata, individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. b/d, se retine ca stabilirea de majorari/dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit, in sarcina contestatarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contribuabilei a fost retinut debitul de natura impozitului pe venit (a se vedea pct. 3.2.1 – 3.2.4 din prezenta decizie), iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca au fost calculate eronat, rezulta ca doamna **MMM** datoreaza accesorii in suma totala de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2008 - 2012 stabilite suplimentar de plata, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **doamna MMM**, cu privire la accesoriile in suma de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2008 - 2012 stabilite suplimentar de plata stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. b/d.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul dispozitiile art. 24 si art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 206 si art. 213 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 2.5 din OPANAF nr. 2906/2014.

DECIDE

Respinge contestatia formulata de **doamna MMM** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. b/d emisa de Administratia sector 2 a Finantelor Publice, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii:

Pentru anul 2008:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- y lei= dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- z lei= penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2009:

- q lei= diferenta de impozit pe venit (in plus);
- w lei= dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- e lei= penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2010:

- r lei= diferenta de impozit pe venit (in plus);
- t lei= dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- u lei= penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- o lei= diferenta de impozit pe venit (in plus);

- p lei= dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- s lei= penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2012:

- d lei= diferenta de impozit pe venit (in plus);
- f lei= dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- g lei= penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.