

DECIZIA nr. 328/2007
privind solutionarea contestatiei formulata de
contribuabila **X**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 1, prin adresa nr. x, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. x asupra contestatiei formulata de doamna **X**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 1 sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 1, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul anual stabilit in plus in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

Decizia de impunere contestata, comunicata petentei in data de **28.08.2007**, a fost emisa de AFP Sector 1 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de contribuabila **X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, petenta aduce urmatoarele argumente:

Decizia de impunere contestata se refera la anul fiscal 2002 si a rezultat in urma faptului ca organul de inspectie fiscala nu a acceptat deductibilitatea cheltuielilor in suma de x lei achitata de biroul notarial in cota de 1/4 parte indiviza din terenul in suprafata totala de 236 mp situat sub sediul biroului notarial si in suma de x lei reprezentand taxe notariale achitate la incheierea contractului de vanzare-cumparare a terenului.

Petenta considera ca aceste cheltuieli cu reintregirea proprietatii asupra terenului aflat sub biroul notarial este deductibila, deoarece cladirea unde se afla sediul biroului si unde se obtin veniturile nu este suspendata in aer, ci ridicata pe fundatia de pe terenul respectiv, formand un tot unitar.

In conformitate cu Legea nr. 15/1994, terenurile sunt active corporale, dar nu se supun amortizarii, deci pot fi deduse si se pot scadea integral din venituri.

Prin urmare, aceasta cheltuiala este in interesul direct al activitatii, fiind justificata cu contractul de vanzare-cumparare si fiind cuprinsa in cheltuielile exercitiului financiar in cursul caruia a fost platita.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, Administratia Finantelor Publice Sector 1 a emis Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei **X** obligatii de plata in suma totala de x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul anual stabilit in plus in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

III. Luand in considerare motivele invocate de contestatara, documentele existente la dosarul contestatiei, precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele :

Doamna **X** a fost numita in functia de notar public in baza Ordinului nr. x emis de Ministerul Justitiei.

Domnul x a fost numit in functia de notar public in baza Ordinului nr. x emis de Ministerul Justitiei.

Curtea de Apel, prin Certificatul nr. x a certificat inregistrarea biroului notarial al notarilor publici **X** si **X**, la pozitia nr. x din Registrul birourilor notariale al Curtii de Apel Bucuresti, in baza contractului de societate civila, inregistrat la AFP Sector 1 sub nr. x, biroul notarial numindu-se x”.

Participarea acestora la cheltuieli si beneficii este urmatoarea: **X** - 80% si **X** - 20%.

Prin Ordinul Ministerului Justitiei nr. x si Certificatul nr. x emis de Curtea de Apel s-a aprobat asocierea notarului public x cu notarii publici **X** si **X**.

Potrivit contractului de asociere inregistrat la AFP Sector 1 sub nr. x, participarea la cheltuieli si beneficii este urmatoarea: **X** - 75%, **X** - 20% si x - 5%.

Cauza supusa solutionarii este daca, contravaloarea cotei de 1/4 parte indiviza din terenul achizitionat in anul 2002 de x”, in suprafata totala de 236 mp situat sub sediul biroului notarial si contravaloarea taxelor notariale achitate la incheierea contractului de vanzare-cumparare a terenului, sunt deductibile din punct de vedere fiscal, in conditiile in care terenul, nefiind supus deprecierii prin utilizare sau in timp, nu reprezinta un bun amortizabil.

In fapt, Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala a fost emisa de AFP Sector 1 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. x, organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice Sector 1, referitor la verificarea x”, pentru **anul 2002** au stabilit urmatoarele:

Venit brut declarat de biroul notarial	Venit brut stabilit de organul de inspectie fiscala	Cheltuieli deductibile declarate de biroul notarial	Cheltuieli deductibile stabilite de organul de inspectie fiscala	Venit net declarat de biroul notarial	Venit net stabilit de organul de inspectie fiscala

Totodata, conform constatarilor din raportul de inspectie fiscala mai sus mentionat, cheltuielile care nu au fost admise la deducere si care sunt contestate de petenta, sunt urmatoarele:

- x lei - suma achitata de x” pentru cota de 1/4 parte indiviza din terenul in suprafata totala de 236 mp situat in x;
- x lei - contravaloarea taxelor notariale achitate la incheierea contractului de vanzare-cumparare a terenului.

De mentionat este faptul ca participarea contestatarei la cheltuielile si beneficiile x”, pentru **anul 2002** este de 80%, conform contractului de societate civila, inregistrat la AFP Sector 1 sub nr. x.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 10 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, care precizeaza:

“Art. 10. - (1) In vederea determinarii venitului net ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica urmatoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii acestuia, justificate prin documente;

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

c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, in limitele prevazute de legislatia in vigoare, dupa caz. Cheltuielile cu permisibilitatile si cheltuielile de reclama si publicitate sunt deductibile in conditiile si in limitele stabilite de legislatia in vigoare pentru persoanele juridice. **Cheltuielile privind amortizarea sunt deductibile in conditiile in care calculul se efectueaza conform legislatiei in materie;**

d) cheltuielile corespunzatoare veniturilor ale caror surse se afla pe teritoriul Romaniei sau in strainatate, care sunt neimpozabile sau sunt scutite de impozit pe venit, nu sunt cheltuieli deductibile;

e) impozitul pe venit datorat conform prezentei ordonante, precum si impozitul pe venitul realizat in strainatate nu sunt cheltuieli deductibile;

f) cheltuielile cu bunurile din patrimoniul afacerii, utilizate si in scop personal, precum si cu bunurile, din patrimoniul personal al contribuabilului sau asociatilor, utilizate pentru afacere, sunt deductibile in limitele stabilite prin hotarare a Guvernului.

(2) Veniturile si cheltuielile in natura se evalueaza potrivit metodelor stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonante.”

Totodata, punctul 2, art. 16 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 1066/1999, precizeaza:

“Din venitul brut realizat se admit la deducere **numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului**, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili.

Conditii generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

- a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;
- b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;
- c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite.

Sunt **cheltuieli deductibile**, de exemplu: (...)

- **cheltuielile cu amortizarea**, in conformitate cu reglementarile in vigoare (...).”

Totodata, conform prevederilor pct. 47 din OMFP nr. 215/2000 privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care

au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit:

"47. Înregistrarea în evidența contabilă a bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz.

Creanțele, respectiv facturile emise și neîncasate, precum și obligațiile stabilite conform legii și neonorate se înregistrează la valoarea lor nominală în fișe pentru operațiuni diverse. Aceste fișe se deschid distinct pentru creanțe și datorii.

Cheltuielile cu amortizarea pentru bunuri se admit la deducere potrivit legii amortizării.

Sunt amortizabile, în conformitate cu prevederile legale, numai bunurile înregistrate în Registrul-inventar (cod 14-1-2/a)."

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrate corect în evidența contabilă și care sunt justificate cu documente.

În conformitate cu prevederile art. 1, art. 3 și art. 5 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 1. - (...) Persoanele fizice și asociațiile fără personalitate juridică, care desfășoară activități în scopul realizării de venituri și care, potrivit legii, sunt obligate să conducă evidența în partida simplă, vor amortiza bunurile și drepturile pe care le dețin, potrivit prezentei legi.

Prin bunurile și drepturile, prevăzute la alineatul precedent, se înțelege mijloacele fixe și activele necorporale, astfel cum sunt definite la art. 3 lit. b), respectiv la art. 7 din prezenta lege. (...)

Art. 3. - Activele corporale aferente capitalului imobilizat sunt:

- a) **terenurile**, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora;
- b) **mijloacele fixe**.

Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Această valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație;
- b) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, **la încadrarea lor ca mijloace fixe** se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. (...)

Art. 5. - Sunt considerate active corporale, dar nu se supun amortizării: mijloacele fixe aflate în proprietatea publică, lacurile, bălțile, iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiții, precum și **terenurile**, inclusiv cele împădurite."

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că persoanelor fizice și asociațiilor fără personalitate juridică, în speta petentei, care se identifică cu **x**", îi sunt aplicabile prevederile Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare.

Din textul de lege mai sus invocat, rezulta si faptul ca legiuitorul trateaza in mod distinct cele doua notiuni, si anume "terenurile" si "mijloacele fixe", astfel ca in categoria mijloacelor fixe nu pot fi incluse si terenurile. De asemenea, conform art. 5 din aceeași lege, terenurile nu se supun amortizării, in timp ce mijloacele fixe sunt amortizabile.

Prin urmare, nu pot fi retinute argumentele petentei conform carora cladirea si terenul achizitionate formeaza un tot unitar, intrucat achizitionarea acestora este tratata diferit din punct de vedere fiscal, terenul nefiind un mijloc fix, respectiv nesupunandu-se regimului amortizării. Mai mult, evidenta cheltuielilor privind terenurile (care sunt neamortizabile, intrucat nu se depreciaza, prin utilizare sau in timp) se tine distinct si diferit de evidenta cheltuielilor privind cladirile achizitionate (care sunt amortizabile).

Prin definitie "**un tot unitar**", notiune folosita de petenta in contestatia formulata, reprezinta un ansamblu rezultat din unirea unor elemente de acelasi gen. Astfel ca, terenul si cladirea reprezentand sediul biroului nu pot forma un tot unitar, astfel cum in mod eronat sustine petenta, atata timp cat **nu** este vorba de doua elemente de acelasi gen, respectiv care sa fie tratate in mod identic din punct de vedere fiscal.

De retinut este si faptul ca prin obiecte care sunt folosite in loturi, seturi sau care formeaza un singur corp se intelege acel ansamblu de obiecte care nu pot functiona decat impreuna, ceea ce nu este valabil pentru cazul in speta, intrucat terenul poate avea si o alta destinatie decat aceea de a reprezenta "1/4 parte indiviza din terenul in suprafata totala de 236 mp situat sub sediul biroului notarial" (de exemplu, cazul in care cladirea (sediul biroului) este demolata).

De altfel, asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei, initial a fost achizitionat imobilul si, ulterior, a fost achizitionat si terenul. Prin urmare, afirmatia potrivit careia imobilul si terenul reprezinta un tot unitar este neintemeiata, in conditiile in care insasi cumpararea acestora nu a fost in sensul sustinerii contestatarei.

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 1 din Legea nr. 15/1994, petenta are posibilitatea de a recupera uzura fizica si morala **numai** in cazul imobilizarilor de capital in active corporale si necorporale **supuse deprecierii, prin utilizare sau în timp**, ceea ce nu este si cazul achizitionării unui teren, care, asa cum am aratat si mai sus, nu este supus deprecierii prin utilizare sau in timp. Astfel ca, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contestatarei potrivit carora "*terenurile sunt active corporale, dar nu se supun amortizării, deci pot fi deduse si se pot scadea integral din venituri*".

Totodata, potrivit prevederilor normelor metodologice de aplicare a art. 16 din O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 1066/1999 sunt deductibile fiscal **numai** cheltuielile cu amortizarea (recuperarea uzurii fizice si morale) pentru bunurile inregistrate in Registrul-inventar (imobilizarile de capital in active corporale si necorporale supuse deprecierii, prin utilizare sau in timp), în conformitate cu reglementările în vigoare. Prin urmare, cheltuielile cu achizitionarea terenului de catre x", in suma de x lei nu sunt deductibile fiscal, intrucat terenul nu este un mijloc fix si nici nu se supune amortizării.

Intrucat cheltuielile cu achizitionarea terenului in cauza nu sunt deductibile fiscal, rezulta ca nici alte cheltuieli care au legatura cu achizitionarea acestuia nu sunt

deductibile fiscal, respectiv nici contravaloarea taxelor notariale in suma de x lei achitate la incheierea contractului de vanzare-cumparare a terenului.

Prin urmare, contribuabila X, membra a x", nu poate beneficia, pentru anul 2002, de deducerea a 80% (*cota de participare la beneficiile si cheltuielile x" mentionata in contractul de societate civila, inregistrat la AFP Sector 1 sub nr. x*) din totalul cheltuielilor in suma de x lei, reprezentand contravaloarea cotei de 1/4 parte indiviza din terenul achizitionat in suprafata totala de 236 mp situat sub sediul biroului notarial si contravaloarea taxelor notariale achitate la incheierea contractului de vanzare-cumparare a terenului, intrucat, pe de-o parte, terenul si cladirea nu reprezinta un singur corp, iar pe de alta parte, terenul nefiind supus deprecierei, prin utilizare sau în timp, nu reprezinta un bun amortizabil, respectiv cheltuiala cu achizitionarea lui nu este deductibila din punct de vedere fiscal.

Avand in vedere reglementarile legale sus-mentionate, precum si faptul ca prin contestatia formulata nu s-au depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organul fiscal a calculat eronat accesoriile aferente diferentei de impozit pe venitul anual stabilita in plus in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, rezulta ca obligatiile de plata accesorii stabilite de AFP Sector 1 in sarcina petentei, sunt legal calculate si datorate.

Mai mult, contribuabila nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia in ceea ce priveste accesoriile calculate de organul de inspectie fiscala, asa cum precizeaza expres dispozitiile art. 206 alin. (1) lit. c) din Codul de procedura fiscala, republicat, desi i s-a solicitat acest lucru prin adresa nr. x.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca AFP Sector 1 a stabilit corect in sarcina doamnei X, obligatii de plata in suma totala de x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul anual stabilit in plus in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei, drept pentru care contestatia formulata de aceasta impotriva Deciziei de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 10 din O.G. nr. 7/2001, pct. 2 - art. 16 din Normele metodologice, aprobate prin H.G. nr. 1066/1999, pct. 47 din OMFP nr. 215/2000, art. 1, art. 3 si art. 5 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de contribuabila X impotriva Deciziei de impunere nr. x privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de AFP Sector 1, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul anual stabilit in plus in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

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