

SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

DECIZIA nr.310 din 24.11. 2009
privind solutionarea contestatiei formulata de contribuabila
POPESCU,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./28.09.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata cu adresa nr./28.09.2009 de Administratia Finantelor Publice sector 3 - Serviciul de Inspecție Fiscala Persoane Fizice, cu privire la contestatia formulata de doamna **POPESCU**, cu domiciliul in Bucuresti, sector 3.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 17.09.2009 si inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 3 sub nr. /18.09.2009, completata prin adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./26.10.2009 il constituie Decizia de impunere nr./31.07.2009 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere pe anii 2005, 2006 si 2007 prin care, in sarcina doamnei avocat **POPESCU**, s-a stabilit in plus fata de impunerea precedenta, o diferenta de impozit pe venitul anual in suma totala de lei, precum si accesorii aferente in suma de lei.

Din totalul sumei stabilite contribuabila contesta suma de lei din diferenta de impozit pe venit pe anul 2005 si suma de lei din diferenta de impozit pe venit pe anul 2007, precum si accesorii aferente in suma totala de lei.

Decizia de impunere contestata, comunicata cu semnatura de primire in data de 18.08.2009, a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr./31.07.2009, prin care s-a verificat activitatea **Cabinetului de avocat "POPESCU"**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), 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 a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna **POPESCU**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr./31.07.2009 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. /31.07.2009 contribuabila solicita anularea partiala a deciziei pentru urmatoarele motive:

1) Pentru anul 2005 contribuabila solicita ca intreaga suma de lei, reprezentand taxa Barou, sa fie luata in considerare ca si cheltuiala deductibila, inclusiv suma de lei, in conditiile

Legii 163/2005 privind aprobarea O.U.G. nr.138/2004 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contribuabila motiveaza ca eliminarea sumei de lei din totalul taxei catre Barou, achitata in anul 2005, suma ce depaseste limita a 5% din venitul brut realizat, s-a facut cu incalcarea dispozitiilor art.4 alin.2 din Codul fiscal, tinand seama ca textul art.48 alin.5 lit.n), in baza caruia organul fiscal a limitat aceste cheltuieli, a fost introdus in actualul Cod fiscal printr-o modificare survenita la 01.06.2005, prin dispozitiile punctului 8 ale Legii nr.163/2005 privind aprobarea O.U.G. nr.138/2004 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003. Asadar, intrarea in vigoare a textului nou introdus trebuie raportat la dispozitiile art.4 alin.2 din Codul fiscal, el intrand in vigoare de la data de 01.01.2006, or taxa catre Barou a fost achitata in anul 2005 si se supune regulilor in vigoare la data achitarii ei, adica nu este limitata, putand fi dedusa integral. In acest sens sunt invocate dispozitiile art.1 si dispozitiile art.15 alin.2 din Codul civil.

2) Referitor la suma de lei reprezentand contravaloarea materialelor de constructii pe anul 2007 aferente renovarii sediului cabinetului, contribuabila considera ca aceste cheltuieli indeplinesc conditiile art.48 alin.4 si alin.5 lit.i) Cod fiscal intrucat continutul acestora induc numai doua limitari ale cheltuielilor efectuate si anume ca acestea sa fie justificate prin documente si sa fie efectuate in scopul realizarii venitului.

Fata de baza legala invocata de organul de inspectie fiscala, in speta Codul civil si pct.38 liniuta 21 din H.G. nr./2004, contribuabila considera ca aceasta hotarare nu poate modifica Codul fiscal introducand dispozitii mai restrictive decat acestea, iar in asemenea cazuri dispozitiile ce trebuie luate in considerare sunt cele cuprinse in lege si nu in hotararea de guvern, situatie in care dispozitiile H.G. nr./2004 nu sunt aplicabile, iar deductibilitatea cheltuielilor cu amenajarea sediului se realizeaza integral, in conditiile Codului fiscal.

Referitor la Codul civil contribuabila considera ca daca acesta ar fi interpretat ca restrangand anumite drepturi nici aceste texte nu sunt aplicabile, ele fiind luate in considerare numai in raporturile civile dinte partile contractuale (comodant si comodatar), si nu in raporturile fiscale dintre contribuabil si organul fiscal, intre care se aplica legea speciala si anume Codul fiscal, deoarece Codul civil este o lege generala care se aplica numai in cazul in care nu exista lege speciala.

Contribuabila motiveaza ca sediul detinut de avocat se justifica printr-un contract de comodat incheiat in data de 01.01.2005, iar cheltuielile de renovare s-au realizat in anul 2007, perioada in care imobilul a suferit degradari care au fost cauzate nu de vechimea imobilului, cum afirma organul fiscal, ci de folosinta spatiului. Sunt invocate prevederile art.1560 si art.1564 din Codul civil prin care comodatarul este obligat sa ingrijeasca lucrul ca bun proprietar, sa-l conserve sub sanctiunea de daune interese si sa-l restituie in starea in care l-a primit, ceea ce inseamna ca trebuie sa repuna in starea normala toate componentele imobilului (pereti, zugraveala, etc), cea ce impune comodatarului repararea acestora ori de cate ori au suferit degradari.

In concluzie, doamna **POPESCU** solicita luarea in considerare a sumei de lei ca si cheltuiala deductibila si anulara impozitului stabilit, aferent acestei sume.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de Administratia Finantelor Publice sector 3 sub nr./31.07.2009, s-au stabilit in sarcina contribuabilei **POPESCU diferente de impozit pe venitul si accesorii aferente pe anii 2005 si 2007** dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2005

- lei = diferenta de impozit pe venitul anual stabilita suplimentar in plus;
- lei = accesorii aferente;

Pentru anul 2007

- lei = diferenta de impozit pe venitul anual stabilita suplimentar in plus;
- lei = accesorii aferente.

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta ca prin Decizia nr./17.01.2004 Baroul Bucuresti a aprobat doamnei **POPESCU**, incepand cu data de 01.01.2005, exercitarea profesiei de avocat in cadrul cabinetului de avocat "**POPESCU**", cu sediul profesional in Bucuresti, sector 3.

Incepand cu data de 07.11.2005 prin Decizia nr./07.11.2005 Baroul Bucuresti a aprobat doamnei **POPESCU**, **schimbarea denumirii cabinetului in "POPESCU"**, cu sediul profesional in Bucuresti, sector 3.

3.1.Cauza supusa solutionarii este daca, Administratia Finantelor Publice sector 3, in raport cu prevederile legale, a determinat corect in sarcina contribuabilei diferentele de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anii 2005 si 2007 si accesoriiile aferente, in conditiile in care argumentele contestatoarei aduse in sustinerea cauzei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, Decizia de impunere nr./31.07.2009 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. /31.07.2009, prin care s-a verificat activitatea desfasurata de contribuabila **POPESCU**, in calitate de reprezentant al **Cabinetul de avocat "POPESCU"**, in perioada **01.01.2005-31.12.2007**.

Conform raportului de inspectie fiscala nr./31.07.2009 diferentele de venit impozabil au fost stabilite astfel:

	2005	2007
venit impozabil stabilit de contribuabil		-
venit impozabil stabilit de control		
diferenta		

Diferentele de venit stabilite de organul de control, care se regasesc si in decizia de impunere contestata, sunt compuse din urmatoarele cheltuieli care nu au fost admise la deducere pentru anii 2005 si 2007 si care fac obiectul prezentei contestatii:

diferente constatate	2005	2007
-----------------------------	-------------	-------------

penalitati Caav 10%		
taxa barou peste limita de 5%		
investitii reamenajare (mat.constructii, obiecte sanitare, faianta)		

3.1.A. Referitor la suma de lei reprezentand taxa barou peste limita de 5%, cauza suspusa solutionarii este daca este legala masura dispusa de organele de inspectie fiscala de a limita la 5% aceasta cheltuiala.

In fapt, organul fiscal nu admite la deducere suma de lei reprezentand taxa Barou peste limita de 5%, fiind considerata cheltuiala nedeductibila fiscal conform art.48 alin.(5) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, art.48 alin.(5) lit.m) si alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificata prin O.U.G. nr.138/2004, prevede:

"(5) Urmatoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

m) cotizatii platite la asociatiile profesionale în limita a 2% din baza de calcul determinata conform alin. (6).

(6) Baza de calcul se determina ca diferenta dintre venitul brut si cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, cheltuielile de protocol si cotizatiile platite la asociatiile profesionale."

Prin Legea nr.163/2005, publicata in Monitorul Oficial, Partea I nr. 466 din 01/06/2005, privind aprobarea O.U.G. nr. 138/2004 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se modifica art. 48 alineatul (5) iar dupa litera m) se introduce litera n) cu urmatorul cuprins:

"n) cheltuielile reprezentând contributiile profesionale obligatorii datorate, potrivit legii, organizatiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, **în limita a 5% din venitul brut realizat.**"

Fata de cele mai sus mentionate se constata ca organul fiscal a aplicat prevederile legale in favoarea contribuabilei, intrucat pana la data intrarii in vigoare a Legii nr.163/2005, taxele achitate erau deductibile in limita cotei de 2% din baza de calcul determinata ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile deductibile.

Tinand seama de prevederile art.213 alin.(3) din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia "**prin solutionarea contestatiei nu se poate crea o situatie mai grea contestatorului în propria cale de atac**" contestatia contribuabilei se va respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.1.B. Referitor la suma de lei reprezentand contravaloarea lucrarilor de amenajare efectuate in anul 2007, cauza suspusa solutionarii este daca este legala masura dispusa de organele de inspectie fiscala de a incadra aceasta suma drept cheltuiala nedeductibila fiscal, in conditiile in care contribuabila a efectuat cheltuieli, deduse integral in anul 2007, pentru

modernizarea apartamentului cu drept de folosinta in baza unui contract de comodat incheiat pentru stabilirea sediului profesional, incepand cu data de 01.01.2005.

In fapt, organul fiscal nu admite la deducere suma de lei, ce reprezinta investitii pentru reamenajare (materiale de constructii, obiecte sanitare, faianta, conform anexei 3 la raportul de inspectie fiscala nr./31.07.2009) efectuate la sediul cabinetului de avocatura utilizat in baza contractului de comodat incheiat in data de 01.01.2005.

Conform contractului de comodat incheiat in data de 01.01.2005, pe termen de 15 ani, intre **SELARU NINA RODICA cu domiciliul in sector 3** in calitate de proprietara si comodatanta si **POPESCU**, avocat, reprezentant al Cabinetului individual de avocat "**POPESCU**", **cu domiciliul la acelasi adresa**, in calitate de comodatara, s-a pus la dispozitia comodatarii, cu titlu de imprumut gratuit, in vederea stabilirii sediului cabinetului ap.47 situat in Bucuresti, sector 3.

Potrivit art.4 din contractul de comodat, obligatiile comodatarii sunt: (...) "**va suporta cheltuielile aferente, necesare pentru folosinta normala a spatiului, precum si reparatiile curente; taxele si impozitele raman in sarcina proprietarului; (...)**"

Conform contractului de comodat se constata ca la aceasta adresa, situata in Bucuresti, sector 3 isi au domiciliul doamnele si **POPESCU** si are sediul profesional si Cabinetului individual de avocat "**POPESCU**", actual "**POPESCU**". Rezulta ca apartamentul este un bun cu folosinta mixta, atat pentru afacere si în scop personal, iar prin contractul de comodat nu este mentionata cota parte a apartamentului utilizat de cabinet.

Cu adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./26.10.2009 contribuabila depune in sustinerea cauzei documente justificative considerate cheltuielile efectuate reamenajarea sediului profesional si anume:

- factura nr. in valoare de lei emisa pe numele Cabinetului individual **POPESCU**" str. nr.12;
- factura nr./17.09.2007 in valoare de lei emisa pe numele Cabinetului individual "**POPESCU**" str. nr.12;
- factura nr./18.09.2007 in valoare de lei emisa pe numele Cabinetului individual "**POPESCU**" str. nr.12;
- factura nr./19.09.2007 in valoare de lei emisa pe numele Cabinetului individual "**POPESCU**" str. nr.12;
- diverse bonuri fiscale emise de case de marcat neinsotite de facturi fiscale.

Referitor la cheltuielile cu lucrarile de amenajare, contribuabila nu a depus niciun document din care sa rezulte ca acestea au fost folosite pentru amenajarea sediului profesional, respectiv, contracte incheiate cu prestatorii, devize de lucrari, precum si orice alte documente din care sa rezulte lucrarile efectuate, contravaloarea acestora precum si locul unde acestea au fost efectuate.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile art.48 alin.(1), alin.(4), alin.(5) lit.i), alin.(7) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

“Art. 49. - (1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si 50. (...)

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

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

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

(5) Urmatoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...)

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

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; (...)”.

Potrivit pct.37 si pct. 38 alin.23 din H.G. nr./2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificarile si completarile ulterioare:

“37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 49 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Conditiiile 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 si să fie justificate cu documente;

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

“ 38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

- cheltuielile cu functionarea si întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizării în scopul afacerii;

(...)”.

Potrivit pct.43 lit.e) din O.M.F.P.nr.1040/2004 privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, "în cazul utilizării bunurilor

cu folosinta mixta (pentru afacere si în scop personal), cheltuiala deductibila se determina, dupa caz, proportional cu:

- numarul de kilometri parcursi în interes de afacere;
- **numarul de metri patrati folositi în interes de afacere;**
- numarul de unitati de masura specifice în alte cazuri;"

Ca urmare, prin dispozitiile legale sus-citate, in vigoare in perioada impusa, **sunt precizate in mod expres cheltuielile care pot fi deduse, nefiind permisa extinderea lor prin analogie.**

Se retine ca primele conditii generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt: **sa fie efectuate in interesul direct al activitatii,** să corespundă unor cheltuieli efective si să fie **justificate cu documente.**

Normele generale **privind documentele justificative** si financiar-contabile, asa cum sunt prevazute la lit.B pct.14 si 15 din Normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P.nr.1040/2004, sunt:

“14. Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale, prevazute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- **numele si prenumele contribuabilului, precum si adresa completa;**
- numarul documentului si data întocmirii acestuia;
- *mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economice si financiare (când este cazul);*
- *continutul operatiunii economice si financiare, iar atunci când este necesar si temeiul legal al efectuării ei;*
- *datele cantitative si valorice aferente operatiunii economice si financiare efectuate;*
- *numele si prenumele, precum si semnăturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii;*
- *alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor în documente justificative.*

15. Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidenta contabila pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizeaza toate informatiile prevazute în normele legale în vigoare”.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca in situatia in care documentele nu furnizeaza toate informatiile prevazute de reglementarile legale, nu pot dobândi calitatea de document justificativ in baza caruia sa se realizeze inregistrările in evidenta contabila in partida simpla.

Referitor la înregistrarea în contabilitate a bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, O.M.F.P. nr. 1714/2005, modificat prin O.M.F.P. nr. 293/2006, care precizeaza:

"Art.1 alin.(2) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a platilor în Registrul de casa. Fac excepție de la aceasta regula, în sensul ca stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor, urmatoarele documente:

a) bonul fiscal emis conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicata, cu modificarile ulterioare, utilizat pentru justificarea taxei pe valoarea adaugata aferente carburantilor auto achizitionati în vederea desfasurarii activitatii, daca este stampilat si are înscrise denumirea cumparatorului si numarul de înmatriculare al autovehiculului;

b) bonul fiscal emis de aparatul de marcat fiscal utilizat în activitatea de taximetrie, în conformitate cu prevederile Legii nr. 38/2003 privind transportul în regim de taxi si în regim de închiriere, cu modificarile si completarile ulterioare;

c) bonul fiscal emis conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 28/1999, republicata, cu modificarile ulterioare, însoțit de documentul care atesta plata prin cardurile bancare ale societăților comerciale;

d) bonul fiscal emis conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 28/1999, republicata, cu modificarile ulterioare, a carui valoare totala este de pâna la suma de 100 lei (RON) inclusiv, daca este stampilat si are înscrise denumirea cumparatorului, codul unic de înregistrare al acestuia sau codul numeric, în cazul persoanelor fizice care desfasoara activitati independente."

"(3) Pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor, agentii economici vor solicita furnizorilor de bunuri sau de servicii sa emita factura fiscala în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, factura, alte documente specifice aprobate prin ordine ale ministrului finantelor publice, emise în baza Hotarârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora,(...), dupa caz."

Avand in vedere prevederile legale mai sus invocate, rezulta ca bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite numai ca documente de înregistrare a platilor în Registrul de casa, iar pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor este necesara factura fiscala, contribuabilii avand obligatia de a solicita furnizorilor de bunuri si servicii factura fiscala.

Potrivit bazei legale de mai sus, rezulta ca sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate in interesul direct al activitatii, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla si care sunt justificate cu documente întocmite potrivit dispozitiilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii.

Totodata, in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor de reamenajare pentru imobilul - locuinta de domiciliu, folosit in parte pentru activitatea de avocatura, sunt incidente si prevederile art. 0, art. 1, art. 17, art. 18, art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil:

"Art. 0. - Locatorul este dator, prin insasi natura contractului, fara sa fie trebuinta de nici o stipulatie speciala:

1. [...]

2. de a-l mentine in stare de a putea servi la intrebuintarea pentru care a fost inchiriat sau arendat;

3. de a face ca locatarul sa se poata folosi neimpiedicat in tot timpul locatiunii."

"Art. 1. - Locatorul trebuie sa tradea (predea) lucrul in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat.

In cursul locatiunii, trebuie sa se faca toate acele reparatii ce pot fi necesare, afara de micile reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina locatarului."

"Art. 17. - Reparatiile mici numite locative, ce raman in sarcina locatarului, daca nu s-a stipulat din contra, sunt acele pe care obiceiul locului le considera de astfel si intre altele sunt urmatoarele:

- reparatia vetrei sobelor, a gurii lor, a capacelor s.c.l. a stricarii tencuielii din partea de jos a peretilor camerei si a altor locuri de locuinta pana la inaltimea de un metru;

- la parchet si dusumele, intrucat numai unele bucati sunt stricate;

- a geamurilor, intrucat sfaramarea lor nu ar fi urmat din cauza unei intamplari extraordinare ori fortei majore, de care nu poate fi responsabil locatarul;

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

"Art. 18. - Niciuna din reparatiile reputeate locative nu cad in sarcina locatarului cand stricaciunile au fost cauzate prin vechime sau forta majora."

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

"Art. 1564 - Comodatarul este dator sa ingrijeasca, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului imprumutat, si nu poate sa se serveasca decat la trebuinta determinata prin natura lui, sau prin conventie, sub pedeapsa de a plati daune-interese, de se cuvine."

"Art. 1569. - Comodatorul, facand speze necesare la uzul lucrului imprumutat, nu poate sa le repete."

Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale mai sus citate, rezulta ca **sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu functionarea si intretinerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat si numai pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii.**

Dispozitiile fiscale in materie sunt intarite si de doctrina juridica referitoare la contractul de comodat, recunoscute si de contestatara prin contestatia depusa, potrivit careia comodatarul este obligat sa suporte doar cheltuielile necesare folosintei lucrului, respectiv doar reparatiile mici numite si locative, care reprezinta un accesoriu al folosintei. Obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere a imobilului) pe perioada derularii contractului, iar la sfarsitul contractului sa-l predea in starea initiala, **astfel ca orice obligatie suplimentara asumata de comodatar vizand reparatii capitale, modernizari si orice alte reparatii care nu rezulta din folosinta lucrului, fiind in sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.**

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta:

- desi exista obligatia legala ca, in cazul unui bun cu folosinta mixta, sa se departajeze cheltuielile pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii, contribuabila nu a tinut seama de acest aspect si a considerat intreaga suma aferenta investitiei cu amenajarea sediului ca si cheltuiela deductibila;

- contribuabila a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu amenajare sediu pe baza unor bonuri fiscale care nu au calitatea de document justificativ;
- referitor la bunurile achizitionate cu facturi fiscale, contribuabila nu a dovedit cu documente din care sa rezulte ca acestea au fost folosite pentru amenajarea sediului profesional respectiv, contracte incheiate cu prestatorii, devize de lucrari, precum si orice alte documente din care sa rezulte lucrarile efectuate, contravaloarea acestora precum si locul unde acestea au fost efectuate.

De altfel, **din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt in patrimoniul afacerii (inchiriate, in comodat etc.), nu sunt deductibile decat cheltuielile de intretinere si functionare a bunurilor**, dovedite cu documente, folosite strict in interesul afacerii si nicidecum eventualele *cheltuieli utile* care sporesc valoarea bunurilor, *dar pe care, potrivit practicii judiciare si doctrinei juridice in materie, proprietarul este dator sa le restituie posesorului care le-a facut.*

In consecinta, avand in vedere cele retinute, contribuabila **POPESCU** nu poate beneficia de deducerea din venitul impozabil aferent afacerii (avocatura) a cheltuielilor cu investitiile pentru amenajarea, modernizarea si intretinerea sediului care constituie si locuinta de domiciliu, fapt pentru care contestatia se va respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala in plus pentru anii 2005 si 2007, cauza supusa solutionarii este daca acestea sunt datorate in conditiile in care diferentele de impozit pe venit s-a stabilit ca sunt datorate iar pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligatiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

In fapt din totalul sumelor stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala de Administratia Finantelor Publice sector 3 prin Decizia de impunere nr./31.07.2009, contribuabila contesta suma de lei din diferenta de impozit pe venit pe anul 2005 si suma de lei din diferenta de impozit pe venit pe anul 2007, precum si accesorii aferente in suma totala de lei.

In drept, art. 119 si art.120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligatiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

“Art. 120 - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.”

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Totodata, conform prevederilor art. 84 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Diferentele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuală se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează si nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie, privind colectarea creantelor bugetare.”

Avand in vedere reglementarile legale sus-mentionate, precum si faptul ca prin contestatia formulata contribuabila nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organul fiscal a calculat eronat accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual stabilite suplimentar in plus pentru anii 2005 si 2007 si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, rezulta ca obligatiile de plata accesorii in suma de totala de lei sunt legal calculate si datorate.

Prin urmare, contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr./31.07.2009 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala prin care s-au stabilit accesorii aferente in suma de lei, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.48 alin.(5) lit.m) si lit.n) si alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificata prin O.U.G. nr.138/2004 si prin Legea nr.163/2005, art.48 alin.(1), alin.(4), alin.(5) lit.i), alin.(7) lit.a) si art.84 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.37 si pct. 38 alin.23 din Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr./2004, pct 43 lit.e), lit.B pct.14 si 15 din O.M.F.P nr.1040/2004, O.M.F.P. nr. 1714/2005, modificat prin O.M.F.P. nr. 293/2006, art. 0, art. 1, art. 17, art. 18, art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil, art.119, art.120, art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a), art.213 alin.(3) si art.216 alin.(1) si alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

DECIDE

Art.1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de contribuabila **POPESCU**, impotriva Deciziei de impunere nr./31.07.2009 emisa de Administratia Finantelor Publice sector 3 pentru suma de lei reprezentand diferenta de impozit pe venit pe anii 2005 si 2007 si majorari de intarziere aferente in suma totala de lei.

Art.2. Prezenta se comunica contribuabilei **POPESCU**, cu domiciliul in Bucuresti, str. , sector 3 si Administratiei Finantelor Publice sector 3.

Art.4. Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.

