

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI BOTOSANI**

**DECIZIA NR. 11**  
**din 11.03.2010**

privind solutionarea contestatiei formulata de **A.F. L. R.**, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani sub nr. I/...../20.01.2010.

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J.- a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa nr.IV/...../09.02.2010, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/...../09.02.2010 asupra contestatiei formulata de **A.F. L R** privind suma de ..... lei reprezentand:

- ..... lei taxa pe valoarea adaugata;
- ..... lei cheltuieli nedeductibile care afecteaza diminuarea pierderii din exercitiul fiscal al anului 2008.

Aceste sume au fost calculate de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. IV/...../2/21.12.2009 si Decizia de impunere 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 nr.IV/...../3/21.12.2009 emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. IV/...../21.12.2009.

Petenta mai contesta si Raportul de inspectie fiscala nr.IV/...../21.12.2009.

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani , constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit.a). din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se investeste cu solutionarea contestatiei. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

**I. A.F. L R** contesta suma totala de ..... lei motivand urmatoarele:

Taxa pe valoarea adaugata in suma de ..... lei aferenta carburantilor achizitionati de la S.C. B S.R.L., au fost livrati pe rand, in canistre, bonurile avand stampila societatii, pe unele bonuri fiind inscrisa si denumirea firmei. Pentru aceste cantitati de carburanti s-au intocmit N.I.R. si bonuri de consum, aceste documente regasindu-se in evidenta contabila a societatii.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ..... lei aferenta bunurilor utilizate pentru uzul personal, contestatoarea precizeaza faptul ca aceasta are incheiat un contract de comodat cu L. S., prin care pune la dispozitia firmei, in mod gratuit, 2 camere, cu conditia intretinerii si repararii acestor spatii. Astfel, au fost inlocuite usile, geamurile, parchetul etc.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.

IV/...../2/21.12.2009 si Decizia de impunere 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 nr.IV/...../3/21.12.2009 emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. IV/...../21.12.2009, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani a stabilit urmatoarele:

In urma verificarii documentelor, a registrului jurnal de cumparari, a registrului jurnal de incasari si plati si a deconturilor depuse pentru perioada 01.04.2008-31.12.2008 s-a constatat o diferenta de T.V.A. nedeductibil in suma totala de ..... lei rezultata din urmatoarele aspecte:

-suma de ..... lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta carburantilor achizitionati care nu au in scris, pe documentele de achizitie, denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului;

-suma de ..... lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor utilizate pentru uzul personal.

Referitor la impozitul pe venit, organele de inspectie au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal cu care a fost diminuata pierderea fiscala, nestabilind, prin Decizia de impunere 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 nr.IV/...../3/21.12.2009, impozit pe venit.

Prin referatul de inaintare, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

III. Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestatoare, precum si a prevederilor legale in vigoare, se retine:

**1. Directia Generala a Finantelor Publice Judeteană Botosani este investita sa se pronunte daca A.F. L.R. are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ..... lei aferenta carburantilor achizitionati, in conditiile in care acestea nu au fost completate conform prevederilor legale in vigoare la data intocmirii acestora, respectiv nu au fost completate de catre emitent rubricile formularului privind denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.**

**In fapt**, in perioada 01.04.2008-31.12.2008 petenta a achizitionat carburanti auto pe baza de bonuri fiscale si a dedus T.V.A. inscrisa in acestea.

Pe considerentul ca bonurile fiscale in cauza nu au fost stampilate de societate si nu au avut inscrise denumirea cumparatorului si numarul de identificare a autovehiculului, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a T.V.A.

**In drept**, Titlul VI -Taxa pe valoarea adaugata prevede la pct.46, alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

**" Pentru carburantii auto achizitionati, deducerea taxei poate fi justificata cu bonurile fiscale emise conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr.64/2002, republicata, cu modificarile ulterioare, daca sunt stampilate si au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului."**

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca pentru a deduce T.V.A. inscrisa in bonuri fiscale de aprovizionare cu carburanti auto

acestea trebuie sa fie stampilate de catre emitent si sa aiba inscise, de asemenea, de catre emitent denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.

Asa cum rezulta din constatările organelor de inspectie fiscala, bonurile fiscale cu care societatea s-a aprovizionat cu carburanti auto in perioada 01.04.2008-31.12.2008 nu aveau inscise de catre emitent denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.

Se retine faptul ca in aceste bonuri fiscale nu sunt inscise elementele obligatorii pentru a fi considerate documente justificative, respectiv denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului, bonurile fiscale trebuind sa fie completate cu elementele obligatorii de catre emitent, la momentul achizitiei de combustibil.

Nu se retine in solutionarea favorabila a contestatiei motivatia petentei conform careia carburantii achizitionati de la S.C. B S.R.L., au fost livrati pe rand, in canistre, bonurile avand stampila societatii, intrucat, asa cum s-a precizat mai sus, taxa pe valoarea adaugata inscisa in aceste bonuri fiscale poate fi dedusa daca acestea au fost completate de catre emitent cu elementele obligatorii.

De asemenea, nu se retine motivatia petentei ca pe unele bonuri este inscisa denumirea firmei, intrucat asa cum prevede art. 206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007:

**"(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

**(...)**

**d) dovezile pe care se intemeiaza;"**

contestatoarea nedepunand nici un document in sustinerea contestatiei din care sa rezulte cele afirmate de dansa.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat ca petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ..... lei, contestatia referitoare la acest capat de cerere urmand a se respinge ca neintemeiata.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ..... lei, cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta unor bunuri achizitionate de petenta (tamplarie pvc, calorifere, materiale de constructie etc.) si utilizate de aceasta pentru amenajarea unui imobil luat in comodat de la o persoana fizica, in conditiile in care contestatoarea nu a demonstrat ca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.**

**In fapt**, in perioada 01.04.2008-31.12.2008, **A.F. L. R.** a achizitionat diverse bunuri (tamplarie pvc, calorifere, materiale de constructie etc.) pe care le-a utilizat pentru amenajarea unui imobil luat in comodat de la L.S.

Se retine faptul ca in contractul de comodat pe care petenta l-a depus in sustinerea contestatiei este prevazut faptul ca "...A.F. L. R. se obliga sa faca modernizarile si reparatiile necesare la spatiul ocupat, pe durata functionarii."

**In drept**, Codul civil prevede urmatoarele:

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

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

**Art.1562 Imprumutatorul ramane proprietarul lucrului dat imprumut."**

Incepand cu 01.01.2007, art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede ca :

(...)

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

**a) operatiuni taxabile;....(...)**

**(5) Nu sunt deductibile:**

**a) taxa aferenta sumelor achitate in numele si in contul clientului si care apoi se deconteaza acestuia, precum si taxa aferenta sumelor incasate in numele si in contul altei persoane, care nu sunt incluse in baza de impozitare a livrarilor /prestarilor efectuate conform art.137 alin.(3) lit.e)."**

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor/serviciilor care au fost livrate/prestate sau urmeaza sa fie livrate/prestate este deductibila doar in situatia in care bunurile sau serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile sau au legatura cu activitatea economica a persoanelor impozabile.

Ori, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta diferitelor bunuri achizitionate care nu au legatura cu activitatea contribuabilului, nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, aceste cheltuieli fiind efectuate in beneficiul proprietarului de imobil, respectiv L. S., si fiind suportate de asociatia familiala.

Astfel, rezulta fara echivoc, ca reabilitarea imobilului proprietatea d-nului L.S., efectuata pe cheltuiala asociatiei, este asimilata livrarilor de bunuri efectuate cu plata.

Incepand cu data de 01.01.2007, art.129 din Codul fiscal prevede ca:

**"(1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art.128.**

**(2) O persoana impozabila, care actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, ca intermediar in prestarea de servicii, se considera ca a primit si a prestat ea insasi aceste servicii, in conditiile stabilite prin norme.(...)**

**(4) Sunt asimilate prestarii de servicii efectuate cu plata urmatoarele:**

**a) utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, in scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispozitie, in vederea utilizarii in mod gratuit, altor persoane, daca taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;**

**b) serviciile care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, prestate in mod gratuit pentru uzul personal al angajatilor sai sau pentru uzul altor persoane."**

Cum taxa pe valoarea adaugata se regaseste in facturile de achizitie a bunurilor folosite la realizarea amenajarii imobilului care este proprietatea unei persoane fizice si tinand seama de faptul ca petenta nu a probat ca acesta a devenit proprietatea asociatiei familiale, se retine ca petenta nu avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii, cu atat mai mult cu cat din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca petenta a facturat lucrarile efectuate proprietarului de drept al imobilului.

Nu se retine in solutionarea favorabila a contestatiei motivatia petentei ca aceasta are incheiat un contract de comodat cu L. S., prin care pune la dispozitia

firmei, in mod gratuit, 2 camere, cu conditia intretinerii si repararii acestor spatii, astfel, fiind inlocuite usile, geamurile, parchetul etc., intrucat asa cum prevede Codul Civil comodatul este esential gratuit, iar exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza numai in conditiile legale prevazute de art.145 si 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul de fata petenta nejustificand faptul ca achizitiile sunt in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Tinand seama de cele precizate mai sus, rezulta ca legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .....lei aferenta bunurilor achizitionate pentru amenajarea imobilului apartinand d-nului L. S., contestatia referitoare la acest capat de cerere urmand a se respinge ca neintemeiata.

**3. Referitor la suma de ..... lei reprezentand cheltuieli nedeductibile care afecteaza diminuarea pierderii din exercitiul fiscal al anului 2008, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani, prin compartimentul " Solutionare Contestatii ", are competenta materiala sa solutioneze acest capat de cerere, in conditiile in care prin Decizia de impunere 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 nr.IV/...../3/21.12.2009 nu a fost stabilit impozit pe venit de plata, fapt pentru care competenta de solutionare a contestatiei indreptata impotriva dispozitiei de masuri revine organului fiscal emitent al acesteia.**

**In drept,** pct.5.4 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede ca:

**"Competenta de solutionare este data de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentand impozite, taxe, contributi stabilite de plata de catre organul fiscal, precum si accesorii ale acestora, sau de cuantumul total al taxelor, impozitelor, contributiilor, aprobate la rambursare, respectiv restituire, dupa caz.**

(...)

**d) Diminuarea pierderii fiscale prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli, fara a rezulta pe cale de consecinta, impozit pe profit, reprezinta masura si intra in competenta de solutionare a organului emitent al actului administrativ atacat, indiferent de cuantumul sumei contestate."**

**In fapt,** prin Decizia de impunere 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 nr.IV/...../3/21.12.2009 organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal o serie de cheltuieli, diminuand pierderea fiscala, nerezultand pe cale de consecinta impozit pe venit.

Intrucat diminuarea pierderii fiscale prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli, fara a rezulta pe cale de consecinta, impozit pe venit, reprezinta masura stabilita in sarcina petentei, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, respectiv a Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani, compartimentul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.J. Botosani neavand competenta de solutionare.



Prin urmare, pentru acest capat de cerere competenta de solutionare revine Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani in calitate de organ emitent al actului atacat.

**4. Referitor la contestatia formulata impotriva raportului de inspectie fiscala nr.IV/...../21.12.2009, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care raportul de inspectie fiscala nu reprezinta act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.**

In drept, art.205 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, prevede ca: ***”impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrativ fiscale se poate formula contestatie potrivit legii”***. Conform art. 110 alin.(3) : ***”titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala”***, aceasta reprezentand conform art. 21 alin.(1): ***”drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal”***. In intelesul art. 41 ***”actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale”***.

De asemenea, art. 85 alin (1) prevede ca: ***”impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului consolidat se stabilesc:... prin decizie emisa de organul fiscal...”***, in conditiile art.109(2): ***”la finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere”***, decizia de impunere reprezentand actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat conform art.205 alin. (1) din cod. proc. fiscala.

Art. 86 alin. (1) din cod. proc. fiscala, republicat in data de 31.07.2007, prevede ca: ***”decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori aceasta modifica baza de impunere”***, iar art. 88 prevede ca: ***”sunt asimilate deciziei de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:***

***a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoare adaugata si deciziile privind restituirii de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;***

***b) deciziile referitoare la bazele de impunere;***

***c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;***

***d) procesele-verbale prevazute la art.142 alin.(6) si art.168 alin.(2)”***.

Potrivit art.209 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, directiile generale ale finantelor publice judetene unde contestatorii isi au domiciliul fiscal pot solutiona doar: ***”contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrativ fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala”***.

***In fapt, A.F. L. R.*** contesta raportul de inspectie fiscala nr. IV/...../21.12.2009 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

Se retine ca prin continutul sau raportul de inspectie fiscala nr.IV/...../21.12.2009 nu prevede nici o mentiune privind modul de contestare a acestuia si organul competent sa o solutioneze, rezultand cu claritate faptul ca raportul de inspectie fiscala nu poate fi contestat. Insa, la pct. 6 al Deciziei de impunere nr. IV/...../21.12.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.

IV/...../21.12.2009, se prevede ca impotriva deciziei se poate face contestatie care se depune in termen de 30 zile la organul fiscal emitent al deciziei.

Fata de cele prezentate mai sus se retine ca contestatoarea a fost informata in mod explicit asupra prevederilor codului de procedura fiscala referitoare la contestarea unui act administrativ fiscal.

Intrucat societatea a formulat contestatie si impotriva raportului de inspectie fiscala nr. IV/7354/21.12.2009 , si avand in vedere ca decizia reprezinta titlu de creanta, conform prevederilor art. 109 coroborat cu art. 209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, susceptibil de a fi contestat, potrivit art. 205 din acelasi act normativ, urmeaza sa fie respinsa contestatia referitoare la acest capat de cerere ca inadmisibila.

Fata de cele retinute mai sus, in temeiul prevederilor art: 207 alin.(1); 209 alin.(1) lit. a); 210; 211; 213 alin.(5); 216 alin.(1); 217 alin.(1) si 70 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

### **DECIDE:**

**Art.1** Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata **A.F. L. R.** din judetul Botosani pentru suma de ..... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

**Art.2** Transmiterea spre competenta solutionare a contestatiei formulata pentru capatul de cerere referitor la suma de ..... lei reprezentand cheltuieli nedeductibile care afecteaza diminuarea pierderii din exercitiul fiscal al anului 2008, solutionarea contestatiei referitoare la aceasta suma fiind de competenta Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani, compartimentul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.J. Botosani neavand competenta de solutionare.

**Art.3** Respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulata impotriva raportului de inspectie fiscala nr.IV/...../21.12.2009.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Botosani in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR COORDONATOR,**