



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

DECIZIA nr.66/26.07.2006
privind soluționarea contestației formulate de
P.F.A. IONESCU IOANA
înregistrată la D.G.F.P.Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către Administrația Finanțelor Publice Constanța prin adresa nr...../07.06.2006, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../08.06.2006, cu privire la contestația formulată de **doamna IONESCU IOANA**, persoană fizică autorizată expert contabil, cu cod de identificare fiscală și domiciliul în localitatea Constanța, str..... nr..... Bl....., Sc..... Ap.....

Obiectul contestației îl reprezintă datoria către bugetul general consolidat, stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr...../20.04.2006 întocmit de inspectori din cadrul A.F.P. Constanța - Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice, **în cuantum total de lei (RON) compusă din:**

- lei (RON) **impozit pe venit;**
- lei (RON) **dobânzi ;**
- lei (RON) **penalități de întârziere.**

Contestația înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Constanța sub nr...../05.06.2006, a fost depusă în termenul prevăzut la art.177(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. nr.863/26.09.2005, și a fost semnată de petentă, fiind astfel respectate prevederile art.176(1) lit.e) din același act normativ.

Constatându-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.176 și 179(1) din O.G. nr.92/2003 republicată, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Constanța sub nr..... din 05.06.2006, iar la D.G.F.P.

Constanta sub nr...../08.06.2006, doamna IONESCU IOANA a formulat contestație împotriva **Deciziilor de impunere fiscală** privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală **nr...../20.04.2006** aferentă anului **2002**, **nr...../20.04.2006** aferentă anului **2003** și **nr...../20.04.2006** aferentă anului **2004**. Aceste obligații stabilite în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../20.04.2006, întocmit de inspectori din cadrul A.F.P. Constanța - Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice, sunt ca urmare a măririi bazei de calcul a impozitului pe venit aferent anilor 2002, 2003 și 2004, în sumă totală de lei reprezentând :

- lei contravaloare investiții anul 2002;
- lei contravaloare materiale de construcții pentru anul 2002;
- lei contravaloare alte cheltuieli nedeductibile pentru anul 2002;
- lei contravaloare amortizare accelerată 2002;
- lei contravaloare protocol anul 2002,
- lei contravaloare alte cheltuieli nedeductibile anul 2003;
- lei contravaloare protocol anul 2003;
- lei contravaloare investiții anul 2003;
- lei contravaloare alte cheltuieli nedeductibile anul 2004;
- lei contravaloare obiecte de inventar anul 2004;
- lei contravaloare materiale de construcții anul 2004.

În susținerea contestației sale, petenta prezintă următoarele argumente:

- referitor la cheltuielile în sumă de lei efectuate în cursul anului 2002 și considerate de organele fiscale ca fiind cheltuieli cu investițiile, petenta susține că acestea reprezintă de fapt cheltuieli cu obiectele de inventar, reprezentând accesorii calculator, iar facturile prin care au fost achiziționate au o valoare mai mică de lei, valoarea legală de intrare a mijloacelor fixe.

Petenta menționează că **afirmația organelor de inspecție** din Raportul de inspecție fiscală, cum că, "contribuabilul verificat nu deține devize sau situații de lucrări, sau procese verbale de casare din care să reiasă că părțile componente achiziționate conform situației prezentate în anexa nr.8... reprezintă de fapt piese de schimb ce au fost folosite la înlocuirea altor piese identice defecte, rezultând de aici faptul că acestea au fost adăugate la sisteme de calcul deja existente în patrimoniu... îmbunătățindu-le astfel parametrii tehnici și implicit mărindu-le valoarea de inventar", **nu are o fundamentare legală, iar măsura luată de organul de control de a le considera mijloace fixe este nelegală și abuzivă.**

- cheltuielile în sumă de lei efectuate în cursul anului 2002 reprezentând contravaloare materiale de construcții

(cherestea, var lavabil, gresie, tâmplărie PVC, vopsea, calorifere, carton, lavoar, racord electric, garnitură și profile uși) au fost efectuate în baza contractului de comodat nr...../16.11.1998 valabil până la 01.10.2002 și a contractului de închiriere înregistrat la A.F.P. Constanța sub nr...../14.10.2002, și care reprezintă cheltuieli pentru igienizare și de reparații și întreținere a spațiului închiriat și au fost efectuate în interesul direct al activității autorizate.

Petenta menționează că realizează venituri din activitatea de lichidare judiciară în baza Lg. nr.64/1995, conform căreia îi revin sarcini precise privind documentele, arhiva, bunurile societăților în lichidare, care pe anumite perioade de timp sunt depozitate la sediul acesteia și pentru care se impun măsuri de siguranță. În acest sens au fost efectuate lucrări de reparat și înlocuit părți de uși, garnituri uși, calorifere etc..

Măsura luată de organul de control de a considera aceste cheltuieli nedeductibile este apreciată de petentă ca fiind nelegală și abuzivă.

- cheltuielile în sumă de lei efectuate în cursul anului 2003, considerate de organele fiscale ca fiind cheltuieli de investiții (contravaloare componente calculator și licență program calculator), reprezintă de fapt: lei contravaloare bibliotecă și lei contravaloare obiecte de inventar (monitor, memorie calculator, licență program, carcasă, placă bază, ventilator, hard disk, placă video, procesor), având valoare de intrare sub lei, conform prevederilor H.G. nr.424/2001, neîndeplinind astfel cumulativ cele două condiții prevăzute la art.3 din *Lg.nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale*, pentru a fi mijloce fixe.

Deasemenea afirmația organelor de inspecție din Raportul de inspecție cum că, "contribuabilul verificat nu deține devize sau situații de lucrări, sau procese verbale de casare din care să reiasă că părțile componente achiziționate conform situației prezentate în anexa nr.8... reprezintă de fapt piese de schimb ce au fost folosite la înlocuirea altor piese identice defecte, rezultând de aici faptul că acestea au fost adăugate la sistemele de calcul existente în patrimoniu... îmbunătățindu-le astfel parametrii tehnici și implicit mărindu-le valoarea de inventar" este apreciată de petentă ca neavând fundamentare legală, iar măsura luată de organul de control de a considera obiectele de inventar mijloace fixe este nelegală și abuzivă.

În ceea ce privește plata impozitului pe venitul global aferent anului 2003 în sumă de lei, sumă ce a fost menționată în Raportul de inspecție fiscală ca fiind neplătită, petenta susține că aceasta a fost plătită cu OP. nr...../20.12.2005.

- Referitor la suma de lei reprezentând în opinia organelor de inspecție cheltuieli cu materiale de construcții, petenta apreciază că aproape toate cheltuielile materiale pe anul 2004 au fost considerate în mod nejustificat cheltuieli nedeductibile fiscal.

Petenta susține că aceste cheltuieli sunt cheltuieli cu materialele destinate reparațiilor și întreținerii bunurilor închiriate și anume un garaj și o cameră situate în Constanța str..... nr....., cheltuieli efectuate în vederea desfășurării obiectului de activitate, cu respectarea prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, TITLUL III CAP.2 art.49 alin.(4).

Pentru motivele expuse petenta solicită anularea în parte a Deciziilor de impunere nr.....,,/20.04.2006 și a Raportului de inspecție fiscală nr...../20.04.2006 încheiate de A.F.P. Constanța - Seviciul control fiscal persoane fizice, recalcularea obligațiilor datorate pe anii 2002, 2003 și 2004 și restituirea sumelor de bani achitate în plus.

II. Raportul de inspecție fiscală nr...../20.04.2006 a fost întocmit de către consilieri din cadrul Administrației Finanțelor Publice Constanța și a avut ca obiectiv - stabilirea bazelor de impunere pentru impozitul pe venitul global pentru anii 2000-2004 și stabilirea impozitului pe venitul global de plata pentru acești ani, precum și a majorărilor și penalităților de întârziere aferente, în conformitate cu prevederile Deciziei nr.26/28.02.2006 privind soluționarea contestației formulate de P.F.A. IONESCU IOANA.

Potrivit **Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 20.04.2006**, s-a recalculat **baza de impunere aferentă anilor 2000-2004 însă obiectul contestației îl reprezintă baza de impunere aferentă anilor 2002, 2003 și 2004**, având în vedere cheltuielile cu investițiile în sumă de lei, cheltuielile cu materialele de construcții în sumă de lei, alte cheltuieli materiale în sumă de lei, cheltuielile cu amortizarea accelerată în sumă de lei, cheltuielile cu obiectele de inventar în sumă de lei și cheltuielile cu protocolul în sumă de lei.

Recalcularea bazei de impunere pentru anul 2002.

În timpul controlului s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de **lei reprezentând contravaloare materiale** ce nu au fost achiziționate în scopul realizării de venituri, fiind deductibile, conform prevederilor *art.10 alin.(1) lit.a) și lit.b) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, numai cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor, iar bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt aferente realizării de venituri.*

Conform prevederilor *art.16 alin.(4) lit.d)* referitor la limita cheltuielilor de protocol deductibile, în timpul controlului s-a procedat la stabilirea sumei de **lei, reprezentând contravaloare protocol**, ca fiind cheltuială nedeductibilă.

În timpul controlului s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de **lei reprezentând contravaloare materiale de construcții** folosite la amenajarea parterului imobilului aflat în proprietatea fam. IONESCU ION și IOANA, pus la dispoziția P.F.A.

IONESCU IOANA cu titlu gratuit prin încheierea unui contract de comodat până în data de 01.10.2002, după care a fost încheiat un contract de închiriere. Aceste cheltuieli au fost considerate de organul de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile deoarece conform prevederilor art.1568 coroborat cu cele ale art.1574 din Codul Civil, în cazul contractelor de comodat, cheltuielile cu reparațiile și investițiile cad în sarcina proprietarului, iar pentru cheltuielile materiale efectuate pe perioada valabilității contractului de închiriere respectiv 01.10.2002-31.12.2003, deoarece contribuabilul verificat nu a putut prezenta devize și situații de lucrări din care să rezulte dacă aceste materiale de construcții au făcut obiectul modernizării spațiului închiriat-parter sau a spațiului construit de uz personal al proprietarilor și nici nu au fost înregistrate ca și investiție în Registrul inventar, iar conform prevederilor art.16 alin.2 din HG.nr.54/2003 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a OG.nr.7/2001 privind impozitul pe venit, în cazul unui contract de închiriere, sunt deductibile numai cheltuielile cu contravaloarea chiriei aferente spațiului închiriat, contravaloarea materialelor de construcții nefiind cheltuială deductibilă aferentă veniturilor P.F.A. IONESCU IOANA.

Pentru imobilul achiziționat de contribuabil în anul 2001, pentru care și-a exprimat opțiunea de a folosi metoda de amortizare accelerată, contribuabilul a calculat **amortizarea accelerată pentru anul 2002 în sumă de lei**. Din adresa nr...../03.07.2001, înregistrată la A.F.P. Constanța sub nr...../04.07.2001, emisă de D.G.F.P. Constanța nu reiese decât faptul că s-a luat la cunoștință de opțiunea contribuabilului de a folosi amortizarea accelerată pentru imobilul respectiv, nereieșind din adresa respectivă că i s-a aprobat contribuabilului folosirea acestui tip de amortizare pentru mijlocul fix menționat.

În conformitate cu prevederile H.G. nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin O.G. nr.54/1997 pct.20 lit A "(...)Pentru mijloacele fixe de natura construcțiilor, amortizarea anuală se va calcula numai în regim liniar (...)".

În timpul controlului s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de lei reprezentând **contravaloare piese calculator**. Baza legală invocată de organul de inspecție fiscală este art.4, lit.d) din Legea nr.15/1994, conform căruia sunt considerate mijloace fixe supuse amortizării, investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix. Deoarece contribuabilul nu deținea devize, situații de lucrări sau procese verbale de casare din care să reiasă că părțile componente de calculator achiziționate reprezintă de fapt piese de schimb ce au fost folosite la înlocuirea altor piese identice defecte, rezultă faptul că acestea au fost adăugate la sistemele de calcul existente în patrimoniul P.F.A. IONESCU IOANA.

Recalcularea bazei de impunere pentru anul 2003.

În timpul controlului s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de lei reprezentând contravaloare materiale ce nu au fost achiziționate în scopul realizării de venituri, pentru a fi deductibile conform prevederilor art.10 alin.1 lit.a) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit.

Pentru anul 2003 contribuabilul a întocmit fișa de operațiuni diverse pentru cheltuieli de protocol, dar a cuprins în această fișă numai anumite cheltuieli de protocol, celelalte fiind trecute în alte fișe de operațiuni diverse (de exemplu de materiale). De asemenea au fost trecute în fișa de operațiuni diverse pentru protocol contravaloare bonuri fiscale (considerate nedeductibile în conformitate cu prevederile legale). În baza prevederilor art.16 alin.4 lit.d) și ale prevederilor art.16 alin.5 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, în timpul controlului s-au stabilit cheltuieli deductibile cu protocolul în sumă de lei și **cheltuieli nedeductibile cu protocolul în sumă de lei.**

Tot pentru anul 2003 a fost stabilită ca nedeductibilă suma de lei reprezentând **contravaloare investiții.** Din suma de lei, suma de lei reprezintă contravaloare bibliotecă iar diferența de lei reprezintă contravaloare componente calculator și licență program calculator. Conform prevederilor H.G. nr.424/2001 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, valoarea de intrare a mijloacelor fixe la data achiziționării bibliotecii a fost de lei.

Conform prevederilor art.4, lit.d) din *Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale*, sunt considerate mijloace fixe supuse amortizării, investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix, iar conform art.14 din aceeași lege programele informatice achiziționate de la terți se amortizează în funcție de durata probabilă de utilizare, care nu poate depăși o perioadă de 5 ani.

În timpul controlului s-a calculat amortizarea folosind metoda liniară, atât pentru bibliotecă cât și pentru componentele de calculator.

Recalcularea bazei de impunere pentru anul 2004.

În timpul controlului s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de lei reprezentând **contravaloare materiale** ce nu au fost achiziționate în scopul realizării de venituri pentru a fi deductibile așa cum precizează art.49 alin.4 lit.a) și b) din Lg. nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În data de 29.11.2004 în baza ff. nr..... contribuabilul a achiziționat un **aragaz în valoare de lei**, pe care organul de control l-a considerat ca nefiind necesar desfășurării activității, stabilind suma ca nedeductibilă. Măsura luată de organul de inspecție se bazează pe faptul că, contribuabilul nu poate justifica folosirea în scopul desfășurării activității a celor trei aragaze achiziționate de acesta (unul în data de 01.11.2003, altul în data de 19.05.2004 și ultimul în data de 29.11.2004).

De asemenea tot pentru anul 2004 a mai fost stabilită ca nedeductibilă suma de lei reprezentând contravaloare materiale de construcții, folosite de petentă pentru repararea și amenajarea spațiului închiriat.

Începând cu data de 01.01.2004, contribuabilul a încheiat contract de închiriere pentru parterul imobilului, respectiv 3 camere, hol, baie și garaj.

Deoarece contribuabilul verificat nu a putut prezenta devize și situații de lucrări din care să rezulte dacă aceste materiale de construcții au făcut obiectul modernizării spațiului închiriat-parter sau spațiului construit aferent proprietarilor și nici nu au fost înregistrate ca și investiție în Registrul inventar.

În conformitate cu prevederile lit.G pct.49 din O.M.F. nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Lg. nr.571/2003 privind Codul fiscal, : "Sunt amortizabile, în conformitate cu prevederile legale, numai bunurile înregistrate în Registrul inventar (cod 14-1-2/a)."

În baza prevederilor art.24 alin.3 lit.a) din Lg. nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale alin.11 lit.c) din același articol, organul de inspecție fiscală a considerat că materialele respective trebuiau evidențiate ca și cheltuieli cu investițiile efectuate la un mijloc fix, care face obiectul unui contract de închiriere, și trebuiau recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării pe perioada contractului de închiriere nr...../07.01.2004, respectiv 01.01.2004-31.12.2005.

Urmare a Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 20.04.2006, organul de inspecție fiscală, a emis Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..... din data de 20.04.2006 aferentă anului 2002 pentru suma de lei (RON) reprezentând impozit pe venit, nr..... din data de 20.04.2006 aferentă anului 2003 pentru suma de lei (RON) impozit pe venit și nr...../20.04.2006 aferentă anului 2004 pentru suma de lei impozit pe venit.

Implicit, debitelor mai sus prezentate, organul de control le-a stabilit accesorii, respectiv dobânzi în sumă de lei (RON) și penalități de întârziere de lei (RON).

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

În fapt, din documentele existente la dosarul contestației, rezultă că în anul 2002 doamna IONESCU IOANA P.F.A. expert contabil, a achiziționat, conform anexei nr.8 la Raportul de inspecție fiscală și a facturilor anexate în xerocopie de petentă, următoarele componente pentru calculator, în sumă totală de lei:

- ff. din data de 22.02.2002: tastatură, placă bază, ventilator, mause, memorie;
- ff. din data de 23.02.2002: procesor, floppy, fax modem, CDROM;
- ff. din data de 25.02.2002: mouse, harddisk, licență WINDOWS 98;
- ff. din data de 01.03.2002: placă rețea, monitor, carcasă;
- ff. din data de 02.03.2002: placă video, boxe creative;
- ff. din data de 07.10.2002: procesor, placă bază, Hard disk, memorie, cablu calculator;
- ff. din data de 07.11.2002: monitor, floppy disk, CDROM;

pe care le-a considerat cheltuieli cu piesele de schimb pentru calculator, deoarece au o valoare de intrare mai mică decât valoarea de intrare legală a mijloacelor fixe, respectiv de 800 lei.

În perioada 01.01.2002-01.10.2002 parterul imobilului proprietate a familiei IONESCU ION și IOANA aflat la adresa str..... nr... Constanța, a fost pus la dispoziția PFA IONESCU IOANA, cu titlu gratuit, sub forma unui contract de comodat, datat din 16.11.1998 iar începând cu 01.10.2002, pentru același spațiu contribuabilul a încheiat contract de închiriere. Pe perioada celor două contracte d-na IONESCU IOANA a efectuat repararea și amenajarea sediului închiriat înregistrând cheltuieli cu **materiale de construcții**, pe care le-a considerat deductibile, în valoare totală de lei, reprezentând conform anexei nr.7: cherestea, tâmplărie PVC, lavabil, gresie, calorifere, accesorii, elemente aluminiu, calorifer, vopsea, calorifere, carton, lavoar + bat., racord electric, profil uși, garnitură, profile uși.

Tot în cursul anului 2002 d-na IONESCU IOANA a înregistrat pe **cheltuieli materiale**, bunuri în valoare de lei, reprezentând: confecții, articole sport, foto atelier, parfum, medicamente, tablete, textile, îmbrăcăminte, comprimate, tablete.

Pentru anul 2002 petenta a întocmit fișa de operațiuni diverse pentru cheltuieli de protocol, dar conform celor constatate de organul de inspecție fiscală a cuprins în această fișă numai anumite cheltuieli de protocol, celelalte fiind trecute în alte fișe de operațiuni diverse, de exemplu de materiale - ff. nr...../07.03.2002 în suma de lei reprezentând contravaloare alimente, ff. nr...../01.10.2002 în sumă de lei reprezentând contravaloare cafea și îmbrăcăminte.

În timpul controlului s-a procedat la stabilirea cheltuielilor de protocol deductibile, conform prevederilor art.16 alin.4 lit.d) și ale alin.5 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, rezultând cheltuieli deductibile cu protocolul în sumă de lei și cheltuieli nedeductibile cu protocolul în sumă de lei.

În anul 2001 d-na IONESCU IOANA a achiziționat un apartament pentru care a calculat amortizare accelerată și în cursul anului

2002, înregistrând ca cheltuială suma de lei. În timpul controlului s-a recalculat amortizarea aferentă imobilului respectiv, folosindu-se metoda amortizării liniare.

În anul 2003, d-na IONESCU IOANA a înregistrat pe cheltuieli deductibile următoarele sume:

- suma de lei reprezentând contravaloare bunuri prezentate în anexa nr.10 la Raportul de inspecție fiscală și anume: bluză, oală + gril, batic, bilet de tren fără ordin de deplasare, foto, cosmetice, palton, articole de igienă personală, îmbrăcăminte, în sumă totală de lei. Organul de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.10 lin.1 lit. a) și b) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit considerat ca cheltuiala cu aceste bunuri nu este deductibilă deoarece nu au fost achiziționate în scopul realizării de venituri, ci au fost folosite pentru uzul personal sau al familiei sale;

- suma de lei reprezentând cheltuieli pentru protocol care în timpul inspecției s-a constatat că depășește limita de 0,25% aplicată asupra diferenței dintre venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, exclusiv a celor pentru protocol;

- suma de lei compusă din lei contravaloare bibliotecă și lei contravaloare componente calculator și licență program calculator (prezentate în anexa nr.11 la Raportul de inspecție), sumă considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă deoarece biblioteca reprezintă mijloc fix amortizabil iar componentele de calculator au fost adăugate la sistemele de calcul existente în patrimoniul PFA IONESCU IOANA măbind astfel valoarea de inventar a acestora. În timpul inspecției fiscale, pentru aceste componente de calculator a fost calculată cheltuiala cu amortizarea, folosind metoda liniară.

În anul 2004, petenta înregistrează pe cheltuieli deductibile următoarele sume:

- suma de lei reprezentând contravaloare aragaz, pe care organele de inspecție fiscală a considerat-o nedeductibilă deoarece acesta era al treilea aragaz achiziționat de petentă în perioada verificată, iar obiectul de activitate desfășurat nu implică utilizarea concomitentă a celor trei aragaze;

- suma de lei reprezentând contravaloare materiale de construcții evidențiate în anexa nr.13 la Raportul de inspecție fiscală, folosite de petentă pentru reparații la sediul închiriat, fiind compuse din: ușă, materiale de construcție, materiale, beton, BCA, oțel, ciment, nisip, tâmplărie PVC, polistiren, adeziv, tencuială. Deoarece contribuabilul nu a prezentat devize și situații de lucrări din care să rezulte că aceste materiale au făcut obiectul modernizării spațiului închiriat, și nici nu a trecut contravaloarea materialelor pe investiție, pentru a calcula amortizare, organul de inspecție fiscală a considerat întreaga valoare nedeductibilă, având în vedere și prevederile art.49 pct.54 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Lg. nr.571/2003

privind Codul fiscal, care stipulează că în cazul unui contract de închiriere este deductibilă numai chiria aferentă spațiului în care se desfășoară activitatea. Contravaloarea materialelor de construcții nu beneficiază de aceeași deductibilitate.

- suma de lei, care conform anexei nr.12 reprezintă : încălțăminte, articole de uz personal, hrană câini, dezvoltat film, mașină de spălat, sumă pe care organul de inspecție a stabilit-o ca fiind nedeductibilă deoarece bunurile achiziționate nu sunt folosite în interesul direct al activității desfășurate, pentru a fi deductibile conform prevederilor art.49 alin.4 lit.a) din Lg. nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta contestă recalcularea bazei de impunere aferentă anilor 2002, 2003 și 2004 în ceea ce privește materialele de construcții, componentele de calculator, cheltuiala cu protocolul, cheltuiala cu amortizarea accelerată și alte cheltuieli materiale, deoarece materialele de construcții au fost folosite în anii 2002 și 2004 pentru amenajarea și repararea spațiului închiriat, componentele de calculator au fost folosite ca și piese de schimb, iar măsura luată de organul de inspecție fiscală de a le considera cheltuieli nedeductibile este nelegală și abuzivă.

Cauza supusă soluționării este dacă doamna IONESCU IOANA persoană fizică autorizată expert contabil, datorează impozit pe venit în sumă de lei, precum și accesorii aferente, în cuantum total de lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

În drept, cu privire la definiția mijloacelor fixe amortizabile, conform prevederilor art.3 și 4 lit. d) **din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale**, republicată în M.O. nr.242/1999:

"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.4

Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

(...)

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

Referitor la **programele de calculator**, conform prevederilor **art.14 din Legea nr.15/1994** privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale:

"ART. 14

Programele informatice create de agentul economic sau achiziționate de la terți se amortizează în funcție de durata probabilă de utilizare, care nu poate depăși o perioadă de 5 ani."

Conform prevederilor **pct.9 din H.G. nr.909/1997** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, **modificat prin H.G. nr.568/2000** :

"9.Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la art.6 din lege.

Motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, destinate înlocuirii componentelor uzate, sunt incluse în categoria de lucrări și reparații.

Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, **au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.(...)"**

Din coroborarea textelor legale citate mai sus, rezultă că investițiile care conduc la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, sunt lucrări de modernizare și majorează valoarea de intrare a mijlocului fix, iar în ceea ce privește programele de calculator acestea se amortizează în funcție de durata probabilă de utilizare, care nu poate depăși o perioadă de 5 ani.

În speță, doamna IONESCU IOANA P.F.A. expert contabil a achiziționat în cursul anilor 2002 și 2003 componente pentru calculator în valoare totală de lei pe care le-a dedus în totalitate din venitul brut realizat.

Susținerile petentei potrivit cărora componentele pentru calculator, reprezintă de fapt cheltuieli cu obiectele de inventar, dar în evidența în partidă simplă rezultă că acestea au fost considerate piese de schimb, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece din anexele nr.8 și 11 ale Raportului de inspecție fiscală, rezultă că au fost achiziționate părți componente ale sistemelor de calcul care asamblate pot constitui chiar un sistem de calcul independent.

Deasemenea, susținerea petentei că facturile prin care au fost achiziționate aceste componente au o valoare mai mică decât limita minimă legală de intrare a mijloacelor fixe, nu poate fi reținută în favoarea petentei, deoarece conform prevederilor legale menționate mai sus, respectiv art.3 alin.3 din *Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale*, 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.**

Mai mult petenta nu a putut demonstra organelor de inspecție fiscală că aceste componente au fost folosite ca și piese de schimb, neprezentând devize de lucrări sau facturi de service pentru înlocuirea acestor componente.

Din acest motive contestația formulată de d-na IONESCU IOANA se va respinge ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

În drept, referitor la contractele de comodat, Codul Civil la art.1568 prevede:

"Dacă lucrul se deteriorează cu ocazia întrebuințării pentru care s-a dat cu împrumutare, și fără culpă din partea comodatorului, acesta nu e răspunzător (C.civ.528, 547, 1102, 1431, 1434)."

iar la art.1574 prevede:

"Dacă în curgerea termenului, împrumutatul a fost silit, pentru păstrarea lucrului, să facă oarecare speze extraordinare, necesare și așa de urgent încât să nu fi putut preveni pe comodant, acesta va fi dator a i le înapoia (C.civ.991, 997, 1569, 1618, 1737)."

Din coroborarea textelor legale citate mai sus, rezultă că, în cazul unui contract de comodat, toate cheltuielile efectuate cu reparațiile care nu sunt din culpa comodantului, cad în sarcina comodatarului.

Referitor la contractele de închiriere, conform prevederilor art.4 lit.a) din **Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale**, republicată în M.O. nr.242/1999:

"ART. 4

Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;"

Conform prevederilor **pct.2 alin.2 și alin.3 liniuța 4 din HG. nr.54/2003** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, referitor la aplicarea art.16 din O.G. nr.7/2001:

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

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

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

(...)

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

"- chiria aferentă spațiului în care se desfășoară activitatea, cea aferentă utilajelor și altor instalații utilizate în desfășurarea activității, în baza unui contract de închiriere."

Aceste prevederi au fost preluate și de art.49 pct.53 și 54 din HG. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile pentru anul 2004.

Cu privire la determinarea venitului net, conform prevederilor art.10 alin.(1) lit.a) și b) din OG. nr.7/2001 privind impozitul pe venit:

"Art.10- (1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

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

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

Aceste prevederi au fost preluate și de art.48 alin.(1) și alin.(7) lit.a) din Lg. nr.571/2003 privind Codul fiscal, care a intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2004.

Din analiza textelor legale menționate, rezultă că pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie justificate prin documente, ca fiind efectuate în interesul activității desfășurate de persoana fizică autorizată.

În speță, doamna IONESCU IOANA P.F.A. expert contabil a înregistrat pe cheltuieli deductibile în anul 2002 și 2004 contravaloare materiale de construcții în valoare totală de lei, conform anexei nr.7 pentru anul 2002 și anexei nr.13 pentru anul 2004, anexe întocmite la Raportul de inspecție fiscală nr...../20.04.2006, existente la dosarul cauzei.

Din analiza acestor anexe se observă că materialele pe care petenta susține că le-a folosit pentru reparații și amenajare, reprezintă: cherestea, tâmplărie P.V.C., var lavabil, gresie, calorifere, elemente aluminiu, profile uși, racord electric, beton, oțel, bca, nisip, tencuială, polistiren, adeziv, și alte materiale de construcție.

Având în vedere felul materialelor folosite, nu se poate concluziona că aceste materiale au fost folosite pentru reparații, deoarece lucrările de reparații, *ce se fac la mijloacele fixe, conform prevederilor **pct.9 alin.3 din H.G. nr.909/1997** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997,* au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate și nu sporirea gradului de confort și ambient.

Astfel aceste materiale proprii unor lucrări de modernizare care sunt de natura investițiilor asimilate mijloacelor fixe și care pe perioada contractului de comodat erau în sarcina proprietarilor, pe perioada contractelor de închiriere ar fi putut fi înregistrate pe investiții și amortizate numai dacă erau

înglobate într-o lucrare efectuată spațiului luat cu chirie. Facturile de materiale nu conțin aceste detalii, ele rămân simple achiziții pentru care nu sunt probate cu documente destinațiile: pentru spațiul închiriat sau pentru spațiul de uz personal.

Deoarece contribuabilul nu a putut proba organelor de inspecție fiscală prin devize și situații de lucrări că aceste materiale au fost folosite pentru amenajarea spațiului închiriat, motivând că aceste lucrări au fost efectuate în regie proprie, organul de inspecție fiscală nu a avut certitudinea că aceste materiale au fost folosite pentru spațiul închiriat, pentru a le admite deducerea fie ca materiale de reparații fie ca investiție.

Având în vedere precizările art.103 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ultima republicare, *"Inspeția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."*, iar conform prevederilor art.104 alin.(1) al aceluiași act normativ: *"Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal."*

Mai mult, în conformitate cu prevederile art.64 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."

Pe motiv că spațiul închiriat face parte dintr-un imobil comun, în vederea separării cheltuielilor cu spațiul închiriat și spațiul de uz personal, P.F.A. IONESCU IOANA avea obligația să-și probeze susținerile, cu documente specifice: devize, situații de lucrări, rapoarte de expertiză tehnică ca anexe la facturile fiscale prezentate.

În funcție de rezultatul raportului de expertiză tehnică, aceste lucrări puteau fi înregistrate în evidența contabilă dacă se constata că au fost folosite pentru spațiul închiriat, după cum urmează:

1. pe cheltuieli de reparații în conformitate cu prevederile pct.9 alin.(3) din H.G. nr.909/1997 - deductibile într-o singură tranșă la calculul impozitului pe venit;
- sau
2. pe cheltuieli de investiții, care se recuperează prin cheltuieli lunare cu amortizarea pe durata de valabilitate a contractului de închiriere.

Petenta nu a prezentat aceste documente pe motiv că lucrările au fost efectuate în regie proprie, motivație care nu este de natură să o absolve de obligația prezentării unor asemenea documente și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Din aceste motive contestația se va respinge ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

În drept, referitor la determinarea cheltuielilor deductibile avute în vedere la calculul impozitului pe venit, pentru anii 2002, 2003 și 2004, potrivit dispozițiilor **pct.2. alin.2** din **Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr.54/2003**, referitor la art.16 alin.(2) din O.G. nr.7/2001:

"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."

Conform prevederilor art.10 alin.(1) lit. a) și b) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit:

"Art.10-(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

- a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acesteia, justificate prin documente;
- b) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, **nu sunt cheltuieli aferente venitului;**"

Aceste prevederi au fost preluate și de art.48 alin.(1) și alin.(7) lit.a) din Lg. nr.571/2003 privind Codul fiscal, care a intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2004.

Din analiza textelor normative citate mai sus rezultă că, sunt cheltuieli deductibile numai acele cheltuieli efectuate în cadrul activității pentru care contribuabilul a fost autorizat să obțină venituri, iar sumele și bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, nu sunt cheltuieli aferente venitului.

În speță, în anii 2002, 2003 și 2004 d-na IONESCU IOANA a înregistrat pe cheltuieli materiale, bunuri materiale în sumă totală de lei, care așa cum reiese din anexele nr.5, 10 și 12 întocmite la Raportul de inspecție fiscală nr...../20.04.2006, **reprezintă bunuri folosite pentru uzul personal sau al familiei contribuabilului**, reprezentând: confecții, articole sport, foto atelier, parfum, medicamente, tablete, textile, îmbrăcăminte, comprimate, tablete, bluză, oală + gril, batic, bilet de tren fără ordin de deplasare, foto, cosmetice, palton, articole de igienă personală, îmbrăcăminte, încălțăminte, articole de uz personal, hrană câini, developat film, mașină de spălat, care conform prevederilor legale citate mai sus nu sunt cheltuieli aferente venitului, deci sunt nedeductibile.

Facem mențiunea că, aceste anexe au fost solicitate de către organul de soluționare, organului de inspecție fiscală, prin adresa nr...../12.07.2006, la care s-a răspuns cu adresa nr...../17.07.2006 înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub

nr...../17.07.2006, astfel a fost prelungit termenul legal de soluționare al contestației.

Referitor la suma de lei, reprezentând cheltuială nedeductibilă cu obiectele de inventar, efectuată în anul 2004, această sumă reprezintă contravaloare aragaz, care nu poate fi justificat de către contribuabil ca fiind necesar obținerii de venituri, având în vedere că pe perioada verificată, contribuabilul a achiziționat trei aragaze.

Din acest motiv contestația se va respinge ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

În drept, referitor la deductibilitatea cheltuielilor de protocol, conform prevederilor **art.16 alin.(4) lit.d) și alin.(5) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit:**

"(4) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

d) cheltuielile pentru protocol, care depășesc limita de 0,25% aplicată asupra bazei calculate conform alin.(5);

(...)

(5) Baza de calcul la care se aplică limitele de cheltuieli prevăzute la alin(4) lit.c) și d) se determină prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor aferente deductibile, exclusiv a celor pentru care se face calculul plafonului."

Față de prevederile legale citate, rezultă că deductibilitatea cheltuielilor de protocol este limitată.

În speță, doamna PFA IONESCU IOANA a înregistrat în anul 2002 și în anul 2003 cheltuieli de protocol în sumă totală de lei, sumă ce nu este integral deductibilă fiscal, conform legislației menționate. În timpul inspecției fiscale a fost recalculată suma deductibilă, aceasta fiind de lei, diferența de lei fiind nedeductibilă.

Din acest motiv contestația se va respinge ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

În drept, referitor la calculul cheltuielilor de amortizare aferente mijloacelor fixe de natura construcțiilor, pct.20 lit.A din **H.G. nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997,** prevede:

"Pentru mijloacele fixe de natura construcțiilor, amortizarea anuală se va calcula numai în regim liniar".

În speță, în anul 2002 PFA IONESCU IOANA a înregistrat pe cheltuieli amortizarea aferentă apartamentului achiziționat în anul 2001, folosind eronat metoda amortizării accelerate, deoarece în conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, în cazul mijloacelor fixe de natura clădirilor amortizarea se va calcula numai folosind regimul liniar.

Din aceste motive organul de soluționare urmează să decidă respingerea contestației formulate de doamna IONESCU IOANA P.F.A. expert contabil, împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr....., nr..... și nr...../20.04.2006 și a Raportului de inspecție nr...../20.04.2006 întocmite de inspectori din cadrul A.F.P. Constanța - Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice.

Pentru considerentele arătate în conținutul prezentei decizii și în temeiul prevederilor art.180 și 186(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

Respingerea ca fiind neîntemeiată legal, a contestației formulate de doamna IONESCU IOANA P.F.A. expert contabil, împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../20.04.2006, nr...../20.04.2006 și nr...../20.04.2006 și a Raportului de inspecție nr...../20.04.2006, întocmite de inspectori din cadrul A.F.P. Constanța - Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice, pentru suma totală de lei (RON) compusă din:

- lei (RON) impozit pe venit aferent anului 2002;
- lei (RON) impozit pe venit aferent anului 2003;
- lei (RON) impozit pe venit aferent anului 2004;
- lei (RON) dobânzi ;
- lei (RON) penalități de întârziere.

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

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**