

## DECIZIA NR.24 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației formulate de **Cabinet Individual Avocat X**, împotriva **DECIZIEI DE IMPUNERE privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente nr.../...2007** emisă de Activitatea de inspecție fiscală, care vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit
- ... lei - majorări de întârziere aferente

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Văzând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este competentă să soluționeze cauza.

**I. Prin contestație Cabinet Individual Avocat X din Petroșani, susține faptul că,** organul fiscal a stabilit o serie de cheltuieli nedeductibile față de evidențele contabile ale cabinetului, cu consecința ei de majorare a bazei de impozitare și implicit a impozitului pe venit, și solicită desființarea actului atacat, motivând următoarele:

La nivelul anului 2004

- **cu privire la contravaloarea autoturismului în sumă de ... lei**, aceasta este o cheltuială deductibilă deoarece a fost efectuată în scopul realizării de venituri.

- **cu privire la contravaloarea energiei electrice în sumă de ... lei** pe care organul de control o apreciază ca nefiind efectuată în cadrul activității desfășurate, este de la sine înțeles că fără energie electrică nu poate fi desfășurată nicio activitate. Chiar dacă s-a pierdut chitanța de plată, factura de energie din luna ulterioară dovedește că factura precedentă a fost achitată.

La nivelul anului 2005

- **cu privire la cheltuielile cu carburanții în sumă de ... lei aferente bonurilor fiscale din 28 iunie și 20 iulie 2005 necesară activității cabinetului**, organul de control în mod greșit apreciază ca fiind efectuată pentru uzul personal sau al familiei, în condițiile în care nu există nicio dovadă care să îndreptățească o astfel de concluzie și contravaloarea carburantului pe anul 2005 se înscrie în limite mai mult decât raționale.

**- cu privire la dobânda aferentă împrumutului pentru achiziționarea autoturismului în sumă de ... lei**, s-a apreciat în temeiul art.49 alin.4 lit.a de către organul de control, că aceasta nu este deductibilă, deoarece nu au fost prezentate documente justificative ale efectuării plăților.

Împrumutul a fost acordat printr-un contract civil de către o persoană fizică, condițiile rambursării împrumutului și modalitatea de achitare a dobânzii fiind stipulate în cuprinsul actului.

Deducerea dobânzii este reglementată de art.48 alin.5 lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care este în contradicție evidentă cu temeiul de drept avut în vedere de organul fiscal, dobânda de 9% pe an fiind inferioară dobânzilor practicate pe piața interbancară.

Însăși organul de control recunoaște în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că autoturismul a fost cumpărat cu împrumutul acordat de persoana fizică.

Plata dobânzii lunare a fost evidențiată în registrul de încasări și plăți și consemnată pe spatele contractului de împrumut; pentru eliminarea suspiciunilor au fost întocmite și dispoziții de plată dar care au fost nesocotite de către organul de inspecție fiscală.

**- cu privire la contravaloarea energiei electrice în sumă de ... lei**, organul de control o apreciază ca fiind o cheltuială nedeductibilă, deoarece nu au fost prezentate documente justificative ale efectuării plăților, considerând că factura nu este un document justificativ și în condițiile în care s-a făcut dovada că nu se înregistrează restanțe la energia electrică.

La nivelul anului 2006

**- cu privire la cheltuielile cu contravaloarea pieselor de schimb în sumă de ... lei, contravaloare carte juridică în sumă de ... lei, dobândă împrumut în sumă de ... lei și contravaloare ochelari vedere în sumă de ... lei**, acestea au fost considerate nedeductibile, apreciindu-se de către organul de inspecție fiscală că nu sunt justificate prin documente privind efectuarea plăților, iar în ceea ce privește ochelarii de vedere au fost apreciați ca fiind un bun utilizat de contribuabil pentru uzul personal.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală**, urmare verificării documentelor financiar contabile, au constatat următoarele:

**La nivelul anului 2004**, contribuabilul a înregistrat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei reprezentând contravaloare autoturism – ... lei și contravaloare energie electrică – ... lei, încălcând astfel prevederile art.49 alin.4 lit.a) și alin.7 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că, nu sunt deductibile cheltuielile de achiziționare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar și pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie justificate prin documente.

**La nivelul anului 2005**, contribuabilul a înregistrat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei reprezentând contravaloare energie electrică – ... lei, contravaloare motorină – ... lei, contravaloare documente cu regim special – ... lei, contravaloare dobândă împrumut – ... lei, pentru care nu a prezentat niciun fel de document justificativ a efectuării plăților, încălcând astfel prevederile art.49 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și contravaloare deplasare Curtea de Apel Alba Iulia din 27.05.2005 – ... lei, pentru care se atașează bonurile fiscale din 28.06.2005 și 20.07.2005, încălcând astfel prevederile art.49 alin.7 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că, nu sunt deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

**La nivelul anului 2006**, contribuabilul a înregistrat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei reprezentând contravaloare piese auto – ... lei, contravaloare carte juridică – ... lei, contravaloare dobândă împrumut – ... lei, pentru care nu a prezentat niciun fel de document justificativ a efectuării plăților, încălcând astfel prevederile art.48 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și contravaloare ochelari de vedere – ... lei, încălcând astfel prevederile art.48 alin.7 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că, nu sunt deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal.

***III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:***

***Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra legalității neacordării dreptului de deducere a anumitor cheltuieli de către organul de inspecție fiscală.***

**A. Cu privire la suma de ... lei reprezentând contravaloare achiziționare autoturism, cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea la calculul impozitului pe venit a contravalorii integrale la momentul achiziționării.**

***In fapt***, la nivelul anului 2004 luna octombrie, contestatoarea a achiziționat un autoturism în valoare de ... lei și a dedus integral la nivelul anului 2004 contravaloarea autoturismului achiziționat.

De asemenea, începând cu anul 2005, contestatoarea a dedus și cheltuieli cu amortizarea aferentă autoturismului achiziționat.

***Urmare inspecției fiscale*** privind verificarea modului de constituire a impozitului pe venit, organul de inspecție fiscală a luat în calcul la determinarea venitului impozabil cheltuielile nedeductibile în

sumă totală de ... lei reprezentând contravaloarea achiziționării autoturismului, întrucât nu sunt cheltuieli deductibile, cheltuielile de achiziționare a bunurilor amortizabile din Registrul-inventar.

**In drept,** Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

**38. “Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:**

**- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz;”**

însă prevederile punctului 53 din hotărârea mai sus menționată, stipulează:

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

prevederile art.49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, actualizat în baza actelor normative modificatoare până la 1 ianuarie 2005, stipulează:

**“Reguli generale de stabilire a venitului net din activități independente determinat pe baza contabilității în partidă simplă ... (4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt: ... c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II; ...”**

Potrivit prevederilor art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, actualizat în baza actelor normative modificatoare până la 1 ianuarie 2005, se stipulează:

**“Amortizarea fiscală**

**(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:**

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

De asemenea, Legea nr.15/1994 Republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, la Cap.3 Regimuri de amortizare, prevede:

**Art.18 “Agenții economici amortizează mijloacele fixe potrivit prevederilor prezentei legi, utilizând unul dintre următoarele regimuri de amortizare:...”**

**Astfel, începând cu luna noiembrie 2004,** prin prisma prevederilor legale, contestatoarea beneficiază de deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea aferentă autoturismului achiziționat, în condițiile în care acesta reprezintă un mijloc fix amortizabil și sunt cheltuieli deductibile,

cheltuielile cu amortizarea cu condiția ca acestea **să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II;**

Ulterior, la data depunerii contestației, contestatoarea depune **Nota de calcul amortisment** pentru mijlocul fix “autoturism” achiziționat la 28.10.2004, care cuprinde:

- Valoarea de intrare a mijlocului fix: x lei
- Cheltuială deductibilă (20%) la 28.10.2004: y lei
- Valoare rămasă: z lei
- Opțiunea pentru “amortizarea degresivă” cu durata normală de utilizare a autoturismului la 4 ani:  $25\% \times 1,5 = 37,50\%$
- Anul 2005  $z \times 37,5\% = \dots$  lei
- Anul 2006  $\dots$  lei  $\times 37,5\% = \dots$  lei
- **Incepând cu anul 2007 opțiunea pentru amortizare liniară**  $\dots \times 50\% = \dots$  lei
- Anul 2008, etc...

**Astfel**, prin prisma prevederilor legale și a celor reținute în Nota de calcul amortisment, contestatoarea nu respectă regulile privind amortizarea stipulate în prevederile legale, contestatoarea optând inițial pentru amortizare degresivă, pentru ca ulterior să opteze pentru amortizare liniară, în condițiile în care, contribuabilul pe parcursul duratei normale de funcționare a mijlocului fix, nu poate modifica durata și regimul de amortizare.

**De asemenea**, contestatoarea a aplicat facilitatea prevăzută la art.24 alin.12 din Codul fiscal. Urmare deducerii din punct de vedere fiscal a unei cote de 20% din valoarea de intrare a mijlocului fix, contestatoarea în stabilirea ratei lunare a amortizării deductibile din punct de vedere fiscal, nu a ținut cont de ajustarea acesteia cu cota parte din facilitatea de care a beneficiat.

Pe cale de consecință, față de cele prezentate, urmează ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze modul de calcul al amortizării lunare pentru autoturismul achiziționat pe întreaga perioadă supusă inspecției fiscale.

**B. Cu privire la celelalte cheltuieli reprezentând contravaloare energie electrică, carburanți, dobândă împrumut, etc., cauza supusă soluționării este dacă măsura de neacceptare a cheltuielii de către organele de inspecție fiscală este legală, în condițiile în care, analiza deductibilității acestora s-a făcut în mod subiectiv și nu s-a ținut cont dacă aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor realizate.**

**In fapt**, la nivelul anilor 2004, 2005 și 2006, contestatoarea înregistrează în evidența contabilă cheltuieli de natura energiei electrice,

carburanți, dobândă împrumut, ochelari de vedere, etc., cheltuieli ocazionate de exercitarea activității.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat deductibilitatea cheltuielilor reținute, pe motiv că, nu există documente justificative ale efectuării plăților și sunt bunuri utilizate de contribuabil pentru uzul personal.

**In drept,** prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

**Art.6 “Exercitarea dreptului de apreciere**

**Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”**

**Art.7 “Rolul activ**

[...]

**(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. [...]”**

Prin prisma prevederilor legale mai sus enunțate, organul de inspecție fiscală, în considerarea acestor cheltuieli nedeductibile fiscal, nu a avut în vedere toate informațiile și circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. Astfel, în cazul cheltuielilor reprezentând contravaloare energie electrică, organul de inspecție fiscală s-a rezumat la constatarea “lipsă chitanță”, fără a avea în vedere stabilirea realității plății contravalorii consumului de energie și în condițiile în care nu au infirmat faptul că, respectivele consumuri de energie nu sunt aferente desfășurării activității și realizării de venituri; în cazul achiziționării ochelarilor de vedere, aceștia sunt considerați de către organul de inspecție fiscală un bun utilizat de contestatoare pentru uzul personal, delimitând avocatul X de persoana fizică X, în sensul că, persoana fizică are nevoie de ochelari, iar avocatul nu.

De asemenea, în susținerea celorlalte cheltuieli, contestatoarea depune documente: ordine de deplasare, bonuri fiscale, bilete de călătorie și dispoziții de plată reprezentând contravaloare dobândă la contractul de împrumut, documente asupra cărora organul de inspecție fiscală nu s-a pronunțat, etc...

Având în vedere că organul de inspecție fiscală nu a stabilit corect amortizarea lunară ca și cheltuială deductibilă aferentă autoturismului achiziționat și în condițiile în care contravaloarea acesteia constituie ponderea cea mai mare din baza impozabilă stabilită suplimentar, **în**

**aceste condiții, față de cele reținute în cuprinsul deciziei,** coroborate cu textele de lege invocate și având în vedere prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată: **“Soluții asupra contestației**

**(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”** urmează a se desființa actul administrativ atacat.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedura fiscală, se

**DECIDE:**

Desființarea Deciziei de impunere nr.../...2007 și a Raportului de inspecție fiscală nr.../...2007, urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.