

DECIZIA nr. 40 din 23.04.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 - ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ din cadrul D.G.F.P. TULCEA asupra contestației formulată de C.I.A. , împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere cu nr.../26.02.2010, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând diferențe la impozitul pe venit din activități independente în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din O.G. nr.92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală și este semnată și stampilată de titularul dreptului procesual, conform prevederilor art. 206 din același act normativ.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art.206, 207 și 209 din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petentul, C.I.A. contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../26.02.2010 emisă în baza constatărilor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr.../26.02.2010, cu privire la suma totală de ... lei (... lei impozit pe venit și ... lei accesorii aferente impozitului pe venit).

În susținerea contestației sale, petentul prezintă situația și quantumul cheltuielilor nedeductibile fiscal din perioada verificată, pentru fiecare an în parte, astfel: pentru anul fiscal 2006 - suma de ... lei, pentru anul fiscal 2007 - suma de ... lei, pentru anul fiscal 2008 - suma de ... lei și pentru anul fiscal 2009 - suma de ... lei, motivând următoarele:

- cheltuielile reprezentând c/val cablu tv, servicii de telefonie fixă, materiale sanitare au fost emise pe persoana fizică pt că “acea persoană fizică” era titulara contractului cu furnizorul, dar, “aceste cheltuieli trebuiau să fie suportate de către Cabinetul de Avocat” iar faptul că documentele nu contin toate elementele de identificare, “ acest fapt nu e de natură să impieteze asupra deductibilității acestor cheltuieli” în opinia petentului;

- cheltuielile reprezentând c/val unor bunuri de uz propriu: masa de calcat, uscător de păr, boiler electric, DVD “ sunt utilizate pentru a putea respecta prevederile statutului profesiei și al codului de deontologie profesional care obligă avocatul să aibă o ținută îngrijită ...” și deci, “ acestea nu reprezintă bunuri de uz propriu ci bunuri achiziționate în interesul exercitării profesiei ”;

- privind cheltuielile cu întreținerea sediului și energia electrică deduse în procent de 25%, petentul consideră că “ acesta nu este corect stabilit de organul de inspecție fiscală în cuantum de 25% ci 50%, întrucât contractul de comodat menționează că Cabinetul De Avocat folosește 1/2 din spațiul apartamentului în comodat ” iar “ Faptul că contractanții au convenit la 25% nu este de natură să afecteze dreptul comodatarului să deducă cheltuielile aferente spațiului folosit în mod proporțional ...” ;

- referitor la cheltuielile reprezentând c/val combustibil, transport taxi precum și materiale consumabile, petentul consideră că “ împrejurarea că nu au fost întocmite corect nu împiedică asupra naturii acestora ”, “ cu mențiunea că pentru cheltuielile în regim de taxi, ... angajații firmelor de taximetrie nu au asupra lor stampila societății, punându-mă în imposibilitatea de a mă putea conforma în totalitate dispozițiilor legale privind întocmirea documentelor contabile, acest lucru nefiindu-mi imputabil ...”

- cheltuielile reprezentând asigurare RCA pentru autoturismul Opel este considerată deductibilă de către petent deoarece “ conform contractului de comodat era suportată de Cabinetul de Avocat ” iar “autoturismul face parte din patrimonial afacerii pe baza de contract”;

- cheltuielile reprezentând c/val telefon Samsung-“aceasta este deductibilă și nu a fost supusă amortizării datorită datei la care a fost achiziționat ...”

- cheltuielile cu amortizarea unor mijloace fixe (mașina de spălat, camera foto) sunt considerate în opinia petentului cheltuieli în interesul profesiei sale: mașina de spălat “pentru a asigura avocatului o ținută demnă în conformitate cu prevederile statutului” iar “aparatură foto fiind necesară pentru reconstituiri realizate în activități de cercetare și urmărire penală imortalizarea unor situații absolut necesare în administrarea de probe” ;

- cheltuielile cu amortizarea unor obiecte de inventar: telefonul mobil și purificatorul de aer sunt de asemenea considerate de petent ca fiind deductibile “cu mențiunea că purificatorul de aer este obligatoriu pentru a asigura spațiul persoanelor care sunt fumători în antecamera biroului.”

În finalul contestației petenta solicită ca “în urma reanalizării situației cheltuielilor” - din care își însușește doar suma de ... lei reprezentând penalități FASS - anularea ori modificarea deciziei de impunere menționate, prin recalcularea diferențelor de impozit și a majorărilor, din considerentele prezentate mai sus.

II. Urmare a inspecției fiscale efectuate la C.I.A. organele de control din cadrul A.I.F. ale D.G.F.P. Tulcea au verificat modul de stabilire, evidențiere și virare a obligațiilor fiscale către bugetul general consolidat de stat.

Concluziile controlului au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.../26.02.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../26.02.2010, prin care s-au stabilit în sarcina C.I.A. , obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ... lei, reprezentând diferențe la impozitul pe venit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, pentru anii fiscali 2006 - 2009.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul A.I.F. Tulcea - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina C.I.A. , obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei.

In fapt, organele fiscale din cadrul D.G.F.P. Tulcea - A.I.F. - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 au efectuat o inspecție fiscală la C.I.A. , iar rezultatele acesteia au fost consemnate în R.I.F. nr.../26.02.2010, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../26.02.2010.

Verificarea s-a efectuat pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2009.

În urma verificării s-au constatat următoarele:

-ca urmare a neacceptării la deducere a unor serii de cheltuieli efectuate de d-l X și d-l Y, reprezentând c/val abonament cablu tv, telefonie fixă, energie electrică, întreținere sediu, asigurări, combustibil, amortizare mijloace fixe, precum și obiecte de uz personal(masă de călcat, uscător de păr, etc.) pe motiv că nu au fost efectuate în scopul direct al activității sau nu îndeplinesc condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, organele de control fiscal stabilesc suplimentar un impozit pe venit în sumă totală de ... lei și accesorii aferente în sumă totală de ... lei, corespunzătoare anilor fiscali 2006, 2007, 2008 și 2009.

Petentul nu este de acord cu diferențele stabilite pentru acești ani și formulează prezenta contestație “ **împotriva sumelor de plată stabilite prin**

DECIZIA DE IMPUNERE NR.... din 26.02.2010 și Raportul de inspecție fiscală anexat nr.... din 26.02.2010”, pe care o depune la AIF sub nr.../15.03.2010.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Lg.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, H.G. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, OMFP 1040/2004, H.G.105/2007, Ord.293/2006 și O.G. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală.

Art.48 din Codul fiscal, privind Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă, prevede :

(4) “Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;”

1. * Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile petentului referitoare la cheltuielile reprezentând c/val cablu tv, servicii de telefonie fixă, materiale sanitare, emise pe persoană fizică: “ pentru ca acea persoana fizica era titular de contract cu furnizorul, dar în baza contractului de comodat, aceste cheltuieli trebuiau sa fie suportate de catre Cabinetul de Avocat...” , **întrucât:**

- așa cum prevăd dispozițiile **art.48, alin.(4), lit.a)** din Codul fiscal, toate documentele înregistrate de petent în evidența contabilă prezentate organelor de control fiscal la verificare, (respectiv facturi, chitanțe,..)- după cum reiese din R.I.F nr.../26.02.2010), nu pot dobândi calitatea de documente justificative fiind emise pe numele Poponete Leonard și Poponete Doru și nu pe **C.I.A.** și nu conțin toate elementele de indentificare, așa cum prevăd Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile din O.M.F.1040/2004 la **pct.14:** “ Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;

- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;

.....

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative ” ;

- afirmația petentului: “ Referitor la faptul ca documentele nu contin toate elementele de indentificare, acest fapt nu e de natura sa impiezeze asupra deductibilitatii acestor cheltuieli...”, este total eronată, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres că “ *Documentele* care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă *pot dobândi calitatea de*

document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare ” potrivit **pct.15** din același act normativ citat mai sus;

- deasemenea, petentul avea posibilitatea corectării documentelor în timpul inspecției fiscale, așa cum prevăd dispozițiile **art.159** din Codul fiscal, privind Corectarea documentelor.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că în mod corect organele de control fiscal au stabilit ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli.

2. * Referitor la cheltuielile reprezentând c/val mesei de călcat, uscătorul de păr, boiler electric, DVD, și interpretarea personală a petentului că “ acestea nu reprezintă bunuri de uz propriu ci bunuri achiziționate în interesul exercitării profesiei ” deoarece “ sunt utilizate pentru a putea respecta prevederile statutului profesiei și al codului de deontologie profesional care obligă avocatul să aibă o tinută îngrijită ...”, **se reține:**

- **art.48** din Codul fiscal, prevede:

(7) “Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

- aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal deoarece nu sunt efectuate în cadrul activității desfășurate de petent, respectiv avocatura, ci servesc scopului personal al contribuabilului, nefiind aferente realizării venitului așa cum prevăd dispozițiile **art.48, alin(4), lit.a)** din Codul fiscal, cu mențiunea că a fost acceptat la deducere un D.V.D. încorporat la calculatorul achiziționat de contribuabil în 2006, așa după cum specifică organul de control în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației - considerând că cel de-al doilea D.V.D. nu a fost achiziționat în interesul direct al activității, și deci, reiese că în mod corect organele de control fiscal au considerat toate aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

3. * Privind cheltuielile cu întreținerea sediului și energia electrică deduse în procent de 25%, și afirmația petentului “ cât privește procentul dedus, acesta nu este corect stabilit de organul de inspecție fiscală în cuantum de 25% ci 50%, întrucât contractul de comodat menționează ca Cabinetul De Avocat folosește 1/2 din spațial apartamentului în comodat ”, **se reține:**

- potrivit dispozițiilor **art.48, alin,(7), lit.a)**, citate mai sus, cheltuielile cu întreținerea sediului și energia electrică, înregistrate în contabilitate în baza unor documente emise pe numele X și Y, sunt cheltuieli făcute în scop personal, și nu sunt în conformitate cu prevederile **pct.38 din H.G. 44/2004** pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Sunt cheltuieli deductibile,

-cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii”;

- deasemenea, așa cum menționează organul de control în R.I.F. nr. 22184/26.02.2010, “Contribuabilul a înregistrat eronat în evidența contabilă cheltuielile de întreținere spațiului din str. ..., nr... în procent de 100%, corect fiind 25%, cat este stipulat în contractul de comodat prezentat la control, diferența de 75% fiind cheltuiala nedeductibilă fiscal”, așa cum sunt prezentate și în anexa 6 privind situația cheltuielilor nedeductibile aferente anului fiscal 2006(aflată în copie la dosarul cauzei) și care este atașată raportului de inspecție fiscală aduse la cunoștința contribuabilului și semnate de acesta.

Având în vedere cele mai sus consemnate, rezultă că aceste cheltuieli reprezentând c/v energie electrică și întreținere sediu, sunt nedeductibile fiscal întrucât depășesc cota de 25% prevăzută în contractul de comodat nr. FN/16.01.2004 (aflat în copie la dosarul cauzei);

4. * Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile petentului referitoare la cheltuielile reprezentând c/val combustibil și materiale consumabile, precum și transport taxi, “ cu mențiunea ca pentru cheltuielile în regim de taxi, ... angajații firmelor de taximetrie nu au asupra lor stampila societatii, punandu-ma in imposibilitatea de a ma putea conforma in totalitate dispozitiilor legale privind intocmirea documentelor contabile, acest lucru nefiindu-mi imputabil ...”, **întrucât:**

- aceste cheltuielile reprezentând c/v combustibil, c/v materiale consumabile și transport taxi au fost înregistrate în evidența contabilă în baza unor bonuri fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, care nu îndeplineau calitatea de documente justificative nefiind completate pe verso așa cum prevăd dispozițiile **art.1, alin(2), din Ord.293/2006** , pentru modificarea O.M.F.1714/2005 privind aplicarea prevederilor H.G.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, potrivit cărora: “Stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor:

d)“bonul fiscal emis conform O.G.28/1999, republicată, cu modificările ulterioare, a cărui valoare este de pâna la 100 lei inclusiv, daca este șampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului, codul unic de înregistrare al acestuia sau codul numeric, în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente.”

Având în vedere că petentul nu-și susține argumentele din contestație cu documente justificative care să conțină toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare, potrivit Normelor generale privind documentele justificative și financiar-contabile din **O.M.F. 1040/2004 la pct.15**, afirmația petentului “împrejurarea că nu au fost întocmite corect nu impieteaza asupra

naturii acestora ”, este eronată și nu poate fi reținută în mod legal, deci, în mod corect au fost considerate aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal.

5. * Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentului: “ asigurarea RCA este deductibilă intrucat aceasta cheltuiala reprezinta asigurare obligatorie, care conform contractului de comodat era suportata de Cabinetul de Avocat, autoturismul face parte din patrimonial afacerii pe baza de contract ”, **întrucât:**

- potrivit **art.48, alin.4)** din Codul fiscal, “Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii; ”

Având în vedere că autoturismul OPEL pentru care a fost încheiată polița de asigurare nu face parte din patrimoniul afacerii, respectiv C.I.A. , și se află în patrimoniul d-lui X, cheltuiala cu asigurarea RCA a acestuia nu este deductibilă fiscal, fiind o cheltuială personală a petentului și nu poate fi suportată de Cabinetul de avocat.

6. *Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentului cu privire la cheltuiala reprezentand c/val telefonului mobil: “aceasta este deductibilă și nu a fost supusă amortizării datorita datei la care a fost achiziționat ”, **întrucât:**

- **art.48, din Codul fiscal**, prevede:

(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 ”

(7) “Nu sunt cheltuieli deductibile:

i) “cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul inventar;”

- **art.1 din H.G. 105/2007** privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, prevede:

(1) “Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art.3, alin.(2), lit.a) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 1.800 lei.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus și faptul că petentul a înregistrat în evidența contabilă în același timp atât valoarea totală a mijlocului fix cât și amortizarea lui, (așa cum reiese și din registrul imobilizărilor prezentat de contribuabil și aflat în copie la dosarul cauzei), cheltuiala cu amortizarea fiind admisă de organele de control ca și cheltuială deductibilă potrivit dispozițiilor art.24, alin.6, lit.c) din Codul fiscal, rezultă că în mod legal

cheltuiala reprezentând valoarea totală a telefonului samsung este nedeductibilă fiscal.

7. * Referitor la cheltuielile de amortizare a mijloacelor fixe (mașina de spălat, camera foto), **se reține**:

- aceste cheltuieli nu au fost efectuate în cadrul activității desfășurate de petent în scopul realizării veniturilor, respectiv avocatura, ci sunt cheltuieli aferente unor bunuri utilizate de acesta în scopul său personal și al familiei sale și în conformitate cu **art.48, alin.(7), lit.a)** din Codul fiscal, citate anterior sunt nedeductibile fiscal.

8. * Cu privire la cheltuielile reprezentând amortizarea unor obiecte de inventar (purificator de aer și telefon mobil) se reține că, întrucât petentul le-a înregistrat în evidența contabilă - în același timp - atât cu valoarea lor totală, cât și cu amortizarea lor, acestea au fost considerate în mod legal nedeductibile fiscal pentru că valoare lor a fost acceptata în totalitate ca deductibilă fiscal, așa cum rezultă și din registrul imobilizărilor anexat la raportul de inspecție fiscală, semnat de petent.

Având în vedere cele mai sus prezentate și faptul că până la data soluționării contestației petentul nu-și susține afirmațiile din contestație cu documente legal întocmite, rezultă că organele fiscale au stabilit în conformitate cu prevederile legale ca nedeductibile fiscal cheltuielile de mai sus, așa cum se prevede și în Normele metodologice de aplicare a Lg.571/2003 privind Codul fiscal, la **pct.37**:

“ 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.48 alin.(4)-(7) din Codul fiscal.

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.”

Potrivit prevederilor **art.119 din O.G.92/2003 R**, “(1)Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere” și întrucât petentul datorează diferențele de impozit pe venit stabilite suplimentar de inspecția fiscală în sumă totală de ... lei, datorează și majorările de întârziere aferente în sumă totală de ... lei.

Având în vedere cele mai sus consemnate și în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, rezultă că organele de control fiscal au stabilit în conformitate cu prevederile legale diferențele de obligații fiscale

suplimentare în sarcina C.I.A. și urmează a se respinge ca neântemeiată contestația cu privire la aceste sume în valoare totală de ... lei, menținându-se în totalitate constatările organului de control.

Față de cele reținute în prezenta decizie, în temeiul **art.216, alin.1** din **O.G. 92/21.12.2003**, privind Codul de procedură fiscală R, se

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neântemeiată a contestației formulată de C.I.A. , împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr... /26.02.2010, privind suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente la plata impozitului pe venit în sumă de ... lei.

Art.2 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, în condițiile legii.

DIRECTOR COORDONATOR,