

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR  
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
JUDETUL COVASNA

**DECIZIA nr. /2007**

privind solutionarea contestatiei formulate de P.F.A. X,  
cu domiciliul in loc.-, nr.-, jud. Covasna, inregistrata la  
D.G.F.P. Covasna sub nr.-/2007.

Directia Generala a Finantelor Publice Covasna a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sfantu Gheorghe, prin adresa nr.-/2007, inregistrata la D.G.F.P. Covasna sub nr.-/2007, asupra contestatiei formulate de P.F.A. X, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.-/2007.

Obiectul contestatiei il constituie Raportul de inspectie fiscala nr.-/2006 in baza careia s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.-/2006, prin care contribuabilului in urma neadmiterii ca si deductibile a unor cheltuieli, a fost stabilita diferenta de venit net aferent anului 2001 in suma de ?? lei RON, aferent anului 2002 in suma de ?? lei RON, aferent anului 2003 in suma de ?? lei RON si aferent anului 2004 in suma de ?? lei RON.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 175 alin. (1) si alin. (3), art. 176, art. 177 alin. (1) si art. 179 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Covasna este investita, prin Compartimentul de solutionare a contestatiilor, sa solutioneze pe fond contestatia.

1. Prin contestatia formulata de P.F.A. X se ataca Raportul de inspectie fiscala nr.-/2006 in baza careia s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.-/2006, prin care contribuabilului in urma neadmiterii ca si deductibile a unor cheltuieli, a fost stabilita diferenta de venit net aferent anului 2001 in suma de ?? lei RON, aferent anului 2002 in suma de ?? lei RON, aferent anului 2003 in suma de ?? lei RON si aferent anului 2004 in suma de ?? lei RON.

Contribuabilul isi motiveaza cheltuielile neadmise ca si cheltuieli deductibile in perioada verificata dupa cum urmeaza:

a. aferent anului 2001-2002

Nu s-au admis ca cheltuieli deductibile pentru anul 2001 in suma de ?? lei ROL si aferent anului 2002 in suma de ?? lei ROL reprezentand cheltuieli efectuate cu primele de asigurare de viata, cheltuieli pe care

contestatoarea le considera ca fiind deductibile potrivit dispozitiilor art. 43 alin. 2 din Legea 32/2000 privind societatile de asigurare si reasigurare, potrivit careia primele de asigurare si reasigurare sunt cheltuieli deductibile fiscal, iar totodata potrivit acestui act normativ la art. 43 alin 3 se prevede faptul ca in caz de conflict intre dispozitiile prezentei legi si prevederile din alte acte normative se aplica prevederile acesteia. Astfel contestatoarea considera ca pana la intrarea in vigoare la data de 01.07.2002 a Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care la art. 36 alin. 1 lit. e abroga prevederile art. 43 alin. 2 din Legea nr. 32/2000, motiv pentru care solicita acceptarea cheltuielilor efectuate cu primele de asigurare de viata ca deductibile fiscal.

b. aferent anului 2003-2004

Contestatorul critica Raportul de inspectie fiscala nr.-/2006 in baza careia s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.-/2006, intrucat aferent anului 2003 potrivit celor constatate de organele de control a rezultat un venit brut in suma de ?? lei ROL, dar in realitate s-a obtinut un venit brut in suma de ?? lei ROL, astfel rezultand o diferenta in suma de ?? lei ROL, motiv pentru care la un venit brut in suma de ?? lei ROL si o pierdere fiscala in suma de ?? lei ROL nu poate rezulta o diferenta de venit net de ?? lei ROL. Totodata aferent anului 2003 si 2004 organele de control nu au admis ca cheltuielile deductibile fiscal contravaloarea ratelor de Laptop in suma de ?? lei ROL si in suma de ?? lei ROL, motiv pentru care contestatorul solicita, ca in cazul in care ratele de leasing aferent achizitiei de laptop nu sunt deductibile fiscal, organul de solutionare a contestatiilor sa accepte amortizare laptopului care face obiectul Contractului de leasing financiar din 01.01.2003 in temeiul dispozitiilor art. 12 din Legea nr. 414/2002.

2.Organele de control ale Administratiei Finantelor Publice Sfantu Gheorghe au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr.-/2006 in baza careia s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.-/2006, prin care contribuabilului in urma neadmiterii ca si deductibile a unor cheltuieli, a fost stabilita diferenta de venit net aferent anului 2001 in suma de ?? lei RON, aferent anului 2002 in suma de ?? lei RON, aferent anului 2003 in suma de ?? lei RON si aferent anului 2004 in suma de ?? lei RON.

Astfel organul de control prin Raportul de inspectie fiscala nr.-/2006 a constatat:

1. aferent anului 2001 - conform evidentei contabile a contestatorului s-a constatat ca acesta a inregistrat un venit brut in suma de ?? lei ROL, față

de care au fost evidențiate cheltuieli în suma totală de ?? lei ROL, din care cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de ?? lei, rezultând un venit net de ?? lei ROL, (sume specificate în Anexa nr.1).

Cheltuielile nedeductibile fiscal reprezintă:

- suma de ?? lei ROL, reprezentând cheltuieli de asigurare de viața, care nu sunt efectuate în interesul direct al activității, neandepășind condiția prevăzută de lit. a), pct. 2, art 16 din H.G. 1066/29.12.1999, privind normele metodologice de aplicare a O.G. 73/1999, privind impozitul pe venit.

- suma de ?? lei ROL, reprezentând cheltuieli de protocol, care depășesc limita prevăzută la lit. d), alin. (4), art. 16 din O.G. 73/1999, privind impozitul pe venit

- suma de ?? lei ROL reprezentând rate auto nedeductibile fiscal conf. lit. g), alin. (4), art. 16, din O.G. 73/1999, privind impozitul pe venit;

Contribuabilul a depus "Declarația specială privind veniturile din activități independente - pe anul 2001", fiind înregistrată sub nr.-/2002 la venitul net de ?? lei ROL.

Acest venit net se regăsește și în Declarația de venit global depusă pe anul 2001, înregistrată sub nr.-/2002.

Având în vedere cele arătate mai sus, pentru anul 2001, în urma controlului rezultă diferență de venit net în suma de ?? lei ROL.

2. Aferent anului 2002 - conform evidentei contabile a contestatorului s-a constatat ca acesta a înregistrat un venit brut în suma de ?? lei ROL, față de care au fost evidențiate cheltuieli în suma totală de ?? lei ROL, din care cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de ?? lei ROL, rezultând un venit net de ?? lei ROL, (sume specificate în Anexa nr. 2).

Cheltuielile nedeductibile fiscal reprezintă:

- suma de ?? lei ROL, reprezentând cheltuieli de protocol, care depășesc limita prevăzută la lit. d), alin. (4), art. 16 din O.G. 7/2001, privind impozitul pe venit;

- suma de ?? lei ROL, reprezentând rata și avansul plătit pentru achiziționarea mijlocului fix (autoturism Dacia Supernova Clima) amortizabil înscris în registrul de inventar, nedeductibil fiscal conf. lit. g), alin. (4), art. 16, din O.G. 7/2001, privind impozitul pe venit;

- suma de ?? lei ROL, reprezentând cheltuieli de asigurare de viață, care nu au fost efectuate în interesul direct al activității, neandepășind condiția prevăzută la lit. a), pct. 2, art 16 din H.G. 54/2003, privind normele metodologice de aplicare a O.G. 7/2001, privind impozitul pe venit.

Contribuabilul a depus "Declarația specială privind veniturile din activități independente - pe anul 2002", fiind înregistrată sub nr.-/2004 la venitul net de ?? lei.

Acest venit net se regăsește și în Declarația de venit global depusă pe anul 2002, înregistrată sub nr.-/2004.

Având în vedere cele arătate mai sus, pentru anul 2002, în urma controlului rezulta diferența de venit net în suma de ??lei ROL.

3. Aferent anului 2003 - conform evidentei contabile a contestatorului s-a constatat ca acesta a înregistrat un venit brut în suma de ?? lei ROL, din care cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de ?? lei ROL, rezultând un venit net de ?? lei ROL, (sume specificate în Anexa nr. 3).

Cheltuielile nedeductibile fiscal reprezintă:

- suma de ?? lei ROL, reprezentând cheltuieli de protocol, care depășesc limita prevăzută la lit. d), alin. (4), art. 16 din O.G. 7/2001, privind impozitul pe venit;
- suma de ?? lei ROL, reprezentând rate leasing laptop, respectiv rate leasing autoturism autoturism Dacia Supernova Clima amortizabil, înscris în registrul de inventar, nedeductibil fiscal conf. lit. g), alin. (4), art. 16, din O.G. 7/2001, privind impozitul pe venit;
- suma de ?? lei ROL, reprezentând cheltuieli de asigurare de viață, care nu au fost efectuate în interesul direct al activității, neîndeplinind condiția prevăzută la lit. a), pct. 2, art 16 din H.G. 54/2003, privind normele metodologice de aplicare a O.G. 7/2001, privind impozitul pe venit.

Contribuabilul a depus "Declarația specială privind veniturile din activități independente - pe anul 2003", fiind înregistrată sub nr.-/2004 cu pierderea fiscală de ?? lei ROL.

Această pierdere fiscală se regăsește și în Declarația de venit global depusă pe anul 2003, înregistrată sub nr.-/2004.

Având în vedere cele arătate mai sus, pentru anul 2003, în urma controlului rezultă diferență de venit net în suma de ?? lei.

2. Aferent anului 2004 - conform evidentei contabile a contestatorului s-a constatat ca acesta a înregistrat un venit brut în suma de ?? lei ROL, la care adăugând contravaloarea mijloacelor fixe, precum și a obiectelor de inventar rămase la încetarea definitivă a activității în suma totală de ?? lei (autoturism DACIA Supernova Clima ?? lei ROL, obiecte de inventar ?? lei ROL) rezultând un venit brut de ?? lei ROL, față de care au fost evidențiate cheltuieli în suma totală de ?? lei ROL, din care cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de ?? lei ROL, rezultând un venit net de ?? lei ROL (sume specificate în Anexa nr. 4).

Cheltuielile nedeductibile fiscal reprezintă:

- suma de ?? lei ROL, reprezentând bicicletă medicinală care nu au fost efectuate în interesul direct al activității, fiind nedeductibile fiscal conf. lit. a) alin. (7) art. 48, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.
- suma de ?? lei ROL, reprezentând rate leasing laptop, respectiv rate leasing autoturism autoturism Dacia Supernova Clima amortizabil, nedeductibil fiscal conf. lit. i), alin. (7), art. 48, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contribuabilul a depus "Declarația specială privind veniturile din activități independente - pe anul 2000", fiind înregistrată sub nr.-/2005 cu pierderea fiscală de ?? lei ROL.

Această pierdere fiscală se regăsește și în Declarația de venit global depusă pe anul 2004, înregistrată sub nr.-/ 2005.

Având în vedere cele arătate mai sus, pentru anul 2004, în urma controlului rezultă diferență de venit net în suma de ?? lei ROL.

3. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organelor fiscale, sustinerile petentei si prevederile legale in vigoare pe perioada controlului se retin urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii este daca petentul poate beneficia de deducerea cheluielilor efectuate in perioada 2001-2004 aferent cheltuielilor efectuate in acesta perioada in vederea micsorarii venitului brut realizat de catre asociatia familiala la sistarea activitatii acesteia.*

In fapt organele fiscale ale Administratiei Finantelor Publice Sfantu Gheorghe in urma controlului efectuat au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr.-/2006 in urma cererii de sistare a activitatii inregistrata sub nr.-/2006 in conditiile in care Autorizatia de functionare si-a pierdut valabilitatea incepand cu data de 01.01.2005 prin efectul Legii nr.300/2004.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr.-, incheiat în data de 2006, organele de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice Sfântu Gheorghe a emis Decizia de impunere nr.-/2006 privind obligațiile suplimentare stabilite de inspectia fiscală, prin care a stabilit diferențe de venit net, după cum urmează:

- pentru anul 2001, în sumă de ?? lei
- pentru anul 2002, în sumă de ?? lei
- pentru anul 2003, în sumă de ?? lei
- pentru anul 2004, în sumă de ?? lei.

Astfel organul de control nu a admis ca deductibile cheltuieli efectuate de asociatia familiala petenta in perioada 2001-2004, dupa cum urmeaza:

- a. pentru anul 2001 - in suma de ?? lei ROL din care se contesta suma de ?? lei ROL reprezentand prime de asigurare de viață.
- b. pentru anul 2002 - in suma de ?? lei ROL din care se contesta suma de ?? lei ROL reprezentand prime de asigurare de viață.
- c. pentru anul 2003 - in suma de ?? lei ROL din care se contesta suma de ?? lei ROL reprezentand rata laptop.
- d. pentru anul 2004 - ?? lei ROL din care se contesta suma de ?? lei ROL reprezentand rata laptop.

In drept in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor efectuate de asociatia familiala petenta in perioada verificata sunt aplicabile in cauza:

1. Referitor la primul capat de cerere potrivit careia aferent anului 2001 si 2002 se solicita deductibilitatea primelor de asigurare de viata, aratam ca in cauza sunt incidente prevederile art. 10 din O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, potrivit careia citam:

“ 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;*

c) *cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislația în vigoare, după caz. Cheltuielile cu perisabiliitățile și cheltuielile de reclama și publicitate sunt deductibile în condițiile și în limitele stabilite de legislația în vigoare pentru persoanele juridice. Cheltuielile privind amortizarea sunt deductibile in conditiile in care calculul se efectueaza conform legislatiei in materie.*

Prevederile legale de mai sus au fost preluate și de dispozițiile art. 10 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit și art. 49 alin. (4) si (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodata, punctul 2, art. 16 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 1066/1999, precizează ca din venitul brut realizat se admit la deducere **numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului**, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili.

Condițiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca 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.”

Fata de prevederile legale invocate de contestator aratam ca Legea nr 32/2000 este legea asiguratorului nu a asiguratului după cum este și denumită “Legea societăților de asigurare și supraveghere a asigurărilor”, iar dispozițiile art. 43(2) din lege reglementează deductibilitatea cheltuielilor efectuate de companie cu acordarea primelor de asigurare și reasigurare atunci când este cazul și nu sumele plătite de persoana fizică atunci când se asigură. Totodată aratam ca Legea 414/2002 se referă la impozitul pe profit și se referă la deducerea cheltuielilor în vederea determinării profitului impozabil ne fiind aplicabil la speța în cauză, întrucât în cauză sunt aplicabile prevederile O.G. 73/1999 și O.G. 7/2001 privind impozitul pe venit.

Astfel în cauza contestatarul confundă aplicabilitatea prevederilor legale prevăzute de Legea nr. 32/2000 privind societățile de asigurare și supravegherea asigurărilor, iar cheltuielile efectuate cu primele de asigurare de viață în suma totală de ?? lei sunt cheltuieli facute de contribuabil pentru uzul personal și nu sunt aferente veniturilor realizate, conform prevederilor art.10 alin.(1) lit.b) din O.G. nr.7/2001, ne fiind cheltuieli deductibile fiscal, motiv pentru care se respinge acest capat de cerere ca neintemeiată.

2. Privind capatul de cerere potrivit careia contestatoarea sustine faptul ca a obtinut un venit brut aferent anului 2003 in suma de ?? lei fata de suma de ?? lei stabilita in urma controlului, se constata din actele depuse la organul de solutionare a contestatiilor ca venit brut realizat **este in suma de ?? lei**, si se compune din:

- ?? lei, venit realizat în urma activității de asigurări de viață
- ?? lei, venit realizat în urma activității desfășurate ca agent în cadrul S.C. Y S.R.L..

Astfel prin Raportului de inspecție fiscală întocmit cu ocazia controlului, înregistrat sub nr.-/2006, pentru anul 2003 în mod corect organele de control au stabilit venitul brut în suma de ?? lei ROL, suma din care cheltuieli deductibile aferente venitului brut au fost în suma de ?? lei ROL, rezultând în venit net de ?? lei, iar având în vedere faptul ca contestatorul a depus declarația specială privind veniturile din activități independente pe anul 2003, înregistrat sub nr.-/2004 prin care a declarat o pierdere fiscală de ?? lei, urmare caruia în urma controlului rezultă o diferență în plus în suma de ?? lei, din care venitul net impozabil fiind în

sumă de ?? lei, motiv pentru care se respinge acest capat de cerere ca neintemeiata.

3. Privind capatul de cerere referitor la acceptarea amortizării Laptop-ului, care face obiectul contractului de leasing financiar încheiat la data de 01.01.2003, în baza dispozițiilor art. 12 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, aratam ca această lege nu este aplicabilă în cauza deoarece în cauza sunt incidente prevederile O.G. 7/2001 privind impozitul pe venit și Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În drept potrivit dispozițiilor art. 25, alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

“(1) În cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operational, locatorul are această calitate.

Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar, și de către locator, în cazul leasingului operational, cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24.

(2) În cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobânda, iar în cazul leasingului operational locatorul deduce chiria (rata de leasing)”.

Având în vedere că în cauza este vorba de un leasing financiar amortizarea bunului în cauza trebuia să fie făcută de către contestator.

Totodată referitor la ratele de leasing plătite pentru Laptop-ul achiziționat și amortizarea calculată, sunt incidente în cauza prevederile art.16, alin.4, lit.g) din OG 7/2001 privind impozitul pe venit potrivit căreia *nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar coroborat cu dispozițiile art 49, alin. 4, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căreia: “ 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;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II”, motiv pentru care față de dispozițiile legale invocate reiese faptul că în cazul leasingului financiar, utilizatorul are dreptul să deducă pe cheltuieli doar dobânda și amortizarea bunului respectiv și nicidecum ratele achitate, utilizatorul fiind tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar.



Avand in vedere faptul ca contestatorul la data controlului nu a putut prezenta fișa mijlocului fix privind Laptop-ul achiziționat, nu a calculat amortizare pentru acest mijloc fix și nu a cuprins cheltuielile privind amortizarea în cheltuielile aferente exercițiilor financiare ale anilor 2003, respectiv 2004, așa cum rezultă și din Declarațiile speciale privind veniturile din activități independente depuse pe anii 2003 -2004 și din evidența contabilă, se respinge capatul de cerere referitor la acceptarea amortizării Laptop-ului, care face obiectul contractului de leasing financiar încheiat la data de 01.01.2003, ca neintemeiata.

De asemenea potrivit art. 183 alin. 1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala republicata “ in solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acesta si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea se face in limitele sesizarii ”.

Pentru considerentele de mai sus, si in temeiul dispozitiilor art. 175, art. 176, art. 180, art. 183 si art. 186 alin. 1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, art. 10 si art. 16 din O.G. 73/1999 privind impozitul pe venit, art. 10 din O.G. 7/2001 privind impozitul pe venit si art. 49 alin. 4 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal,:

### **DECIDE :**

Respingerea contestatiei formulate de P.F.A. X, cu domiciliul in loc.-, nr.-, jud. Covasna impotriva Raportul de inspectie fiscala nr.-/2006 si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.-/2006 emise de Organele de control ale Administratiei Finantelor Publice Sfantu Gheorghe ca neintemeiata.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata in termen de 30 de zile de la comunicare la Tribunalul Covasna.

**DIRECTOR GENERAL,**