

DECIZIA nr. 283 din 2007
privind solutionarea contestatiei formulata de contribuabilul
X inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr....

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector ... Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice prin adresa nr. ..., inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. ..., completata cu adresa inregistrata sub nr...., cu privire la contestatia formulata de contribuabilul X, cu domiciliul in Bucuresti, str.....

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr...., il constituie Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inregistrate sub nr..., nr... si nr...., emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr...., comunicate contribuabilului prin scrisoare recomandata cu confirmare de primire, la data de ..., prin care s-a stabilit de plata suma totala de ... lei, reprezentand diferenta de impozit pe venitul anual stabilita in plus in suma de... lei, precum si obligatii fiscale accesorii de plata in suma de ... lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de contribuabilul X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia inregistrata la Administratia Finantelor Publice a sectorului ... sub nr...., petentul solicita anulara obligatiilor fiscale stabilite in baza Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inregistrate sub nr...., nr.... si nr...., emise in baza raportului de inspectie fiscala nr...., ca fiind lovite de nulitate.

In sustinere petentul invoca urmatoarele argumente:

1. Procedurale, respectiv:

- Deciziile de impunere vizand impozitul pe venit pe anii 2002 si 2003 au fost intocmite cu nerespectarea prevederilor art.96 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, fiind nule de drept intrucat, inspectia la contribuabilii mici se face pentru creantele nascute in ultimii trei ani;
- In raportul de inspectie fiscala nu se precizeaza data cand a inceput si s-a terminat controlul;
- Nu i-au fost solicitate documentele necesare pentru clarificarea situatiilor divergente si nu a fost tinut la curent cu constatarile organului de inspectie fiscala;
- Controlul nu s-a efectuat la sediul activitatii, documentele fiind prezentate la sediul organului de inspectie fiscala;
- Desi la cap.IV din raport se precizeaza ca s-a transmis o invitatie pentru discutii asupra concluziilor controlului, in fapt aceasta nu a fost anexata,

fiind invitat telefonic la sediul AFP sector ... pentru a semna primirea deciziilor. Petentul precizeaza ca nu a semnat de primirea deciziilor susmentionate intrucat nu a fost respectata procedura legala de desfasurare a inspectiei fiscale;

- In raport nu se mentioneaza faptul ca ar fi avut obiectiuni, desi nu este de acord cu raportul in totalitatea lui.

2. De fond, diferenta de impozit pe venit aferenta anilor 2002, 2003 si 2004 a fost calculata ca urmare a faptului ca nu s-au acceptat ca deductibile fiscal cheltuielile cu: impozitul pe venit platit anticipat in suma de ... lei, benzina, impozitul pe cladiri in suma de ... lei si ... lei c/v unui abonament la o publicatie.

Potentul precizeaza ca pentru anul 2002 a depus o declaratie de venit impozabil estimat inregistrata la organul fiscal sub nr...., in suma de ... lei (... - ... lei), in decizia de impunere pentru anul 2002 din data de ... a fost calculat un venit anual global in suma de ... lei, fara sa aiba la baza declaratia sa, deci pe baza constatarilor personale, iar prin raportul de inspectie fiscala s-a calculat venitul net in suma de ... lei. Ca urmare, potentul considera ca nu este vinovat de faptul ca venitul impozabil din decizia de impunere initiala nu a fost corect determinat. De asemenea, in titlul de creanta se invoca ca temei de drept un act normativ abrogat, respectiv O.G. nr.73/1999.

Cu privire la calculul majorarilor de intarziere, potentul considera ca suma de ... lei a fost calculata abuziv si fara baza legale, invocand in sustinere prevederile art.67 alin.1 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit si ale art.90 alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In ceea ce priveste amenzile aplicate, potentul precizeaza ca va depune plangere la Judecatoria sectorului

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr...., organele de inspectie ale Administratiei Finantelor Publice sector ... au stabilit in sarcina potentului o diferenta de impozit pe venitul anual stabilita in plus in suma de ... lei, aferenta anului **2002, precum si obligatii fiscale accesorii de plata in suma de ... lei;**

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr...., organele de inspectie ale Administratiei Finantelor Publice sector ... au stabilit in sarcina potentului o diferenta de impozit pe venitul anual stabilita in plus in suma de ... lei, aferenta anului **2003**, precum si obligatii fiscale accesorii de plata in suma de ... lei;

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr...., organele de inspectie ale Administratiei Finantelor Publice sector ... au stabilit in sarcina potentului o diferenta de impozit pe venitul anual stabilita in plus in suma de ... lei, aferenta anului **2004**, precum si obligatii fiscale accesorii de plata in suma de ... lei.

III. Luand in considerare motivele invocate de contestator, documentele existente la dosarul contestatiei, constatarile organelor fiscale, precum si actele normative in vigoare pe perioada impunerii, se retin urmatoarele:

Domnul X a desfasurat activitatea de consultant in asigurari auto in baza autorizatiei nr.... emisa de Primaria sectorului ... incepand cu data de Incepand cu data de ... in baza cererii depusa la Administratia Finantelor Publice sector ... cu nr...., petentul a solicitat incetarea impunerii, deoarece in data de ... a depus autorizatia la Primaria sectorului ..., cu bonul de ordine nr.....

Prin raportul de inspectie fiscala nr. .. ce a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, Administratia Finantelor Publice sector ... a verificat pentru perioada ... evidenta contabila pusa la dispozitie de catre petent. Inspectia fiscala s-a efectuat in baza O.G. nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala verificarea vizand respectarea prevederilor O.G. nr.7/2001 cu modificarile si completarile ulterioare privind impozitul pe venit si Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare privind Codul fiscal.

Ca urmare a constatarilor efectuate si a diferentelor de venit anual global stabilite prin raportul de inspectie fiscala nr. ... au fost emise Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inregistrate sub nr...., nr.... si nr...., prin care s-a stabilit de plata suma totala de ... lei, reprezentand diferenta de impozit pe venitul anual stabilita in plus in suma de ... lei, precum si obligatii fiscale accesorii de plata in suma de ... lei.

3.1. Cu privire la diferentele de impozit pe venit stabilite prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inregistrate sub nr...., nr.... si nr...., prin cauza supusa solutionarii, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte daca, in raport cu prevederile legale, organul de impunere a stabilit corect in sarcina persoanei fizice autorizate X, diferentele de impozit pentru anii 2002, 2003 si 2004, in conditiile in care petentul invoca motive de ordin procedural si cu caracter general si nu aduce in sustinere argumente sau documente care sa combata constatarile organului de inspectie fiscala, din care sa rezulte ca nu datoreaza obligatiile stabilite.

3.1.1. Cu privire la argumentele invocate de petent privind nerespectarea procedurii de desfasurare a inspectiei fiscale, se retin urmatoarele:

In fapt, inspectia fiscala a avut ca obiect creantele nascute in ultimii 3 ani fiscali, respectiv 2002, 2003 si 2004, pentru care exista obligatia depunerii declaratiei fiscale, in conformitate cu art.96 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 (actualmente art.98) privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la acea data.

Prin contestatia formulata petentul sustine faptul ca Deciziile de impunere vizand impozitul pe venit pe anii 2002 si 2003 au fost intocmite cu nerespectarea prevederilor art.96 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, fiind nule de drept intrucat, inspectia la contribuabilii mici se face pentru creantele nascute in ultimii trei ani;

In drept, art. 96 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscal, republicata prevede:

“Perioada supus inspeciei fiscale

(1) Inspecia fiscal se efectueaz în cadrul termenului de prescripie a dreptului de a stabili obligaii fiscale.

(...)

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecia fiscal se efectueaz asupra creanelor nscute în ultimii 3 ani fiscali pentru care exist obligaia depunerii declaraiilor fiscale. Inspecia fiscal se poate extinde pe perioada de prescripie a dreptului de a stabili obligaii fiscale, dac este identificat cel puin una dintre urmtoarele situaii:

a) *exist indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contributiilor i a altor sume datorate bugetului general consolidat;*

b) nu au fost depuse declaraii fiscale în interiorul termenului de prescripie;

c) nu au fost îndeplinite obligaiile de plat a impozitelor, taxelor, contributiilor i altor sume datorate bugetului general consolidat”.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 199 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscal, republicata se precizeaza: ***“Dispoziii privind termenele - Termenele în curs la data intrrii în vigoare a prezentului cod se calculeaz dup normele legale în vigoare la data când au început s curg.”***

Astfel, la art. 21 din O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

“Dreptul organelor de control fiscal sau, dup caz, al serviciilor de specialitate ale autoritilor administraiei publice locale de a stabili diferene de impozite i majorri de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum i de a constata contravenii i a aplica amenzi i penaliti pentru faptele ale cror constatare i sancionare sunt, potrivit legii, de competena organelor de control fiscal sau, dup caz, a serviciilor de specialitate ale autoritilor administraiei publice locale, pentru o perioad impozabil, se prescrie dup cum urmeaz:

a) *în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de deinere a declaraiei pentru perioada respectiv;*

b) *în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plat a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligaia depunerii declaraiei;*

c) *în termen de 5 ani de la data comunicrii, ctre contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, dup caz, de serviciile de specialitate ale autoritilor administraiei publice locale în condiile prevzute de lege”.*

Totodata, cu privire la termenului de depunere a declaraiilor de venit pe anul 2002, art.62 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, cu modificaruile si completarile ulterioare, precizeaza:

“(1) Contribuabilii au obligaia s completeze i s depun la organul fiscal competent o declaraie de venit global, precum i declaraii speciale, pân la data de 15 mai a anului urmtor celui de realizare a venitului.

(2) Declaraiile speciale se completeaz pentru fiecare categorie de venit i pe fiecare loc de realizare a acestuia.”

Prin urmare, având în vedere normele legale sus-citate rezulta ca inspectia fiscală se poate efectua în cadrul termenului de 5 ani de la data expirării termenului de depunere a declaraiei fiscale, care reprezintă termenul general de prescripie în materie fiscală.

Termenul de 3 ani prevazut la alin.(3) al art.95 din Codul de procedura fiscala nu este termen de prescriptie, asa cum a inteles petentul sa-si motiveze contestatia, ci un termen de recomandare pentru organele fiscale indrituite sa efectueze inspectia fiscala, care poate fi extinsa fara acceptul contribuabilului, pana la limita termenului general de prescriptie de 5 ani, atunci cand exista indicii privind diminuarea obligatiilor fiscale.

In cazul in speta, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector ... au stabilit diferenta de impozit pe venit pentru anii 2002-2004, in mod corespunzator, in conditiile in care termenul de prescriptie pentru impozitul pe venit aferent anului 2002 a inceput sa curga de la data de ...

Astfel, pentru creantele fiscale nascute inainte de data de 01.01.2004 sunt stabilite dispozitiile derogatorii exprese privind calculul termenelor de prescriptie in materie fiscala (art.199 din Codul de procedura fiscala "*Termenele în curs la data intrrii în vigoare a prezentului cod se calculeaz dup norme legale în vigoare la data când au început s curg*").

Rezulta ca la data de ... nu era implinit termenul de prescriptie a dreptului organelor fiscale de a stabili diferente de impozit pe venit aferente anului 2002, contestatia petentului cu privire la inspectia fiscala pentru anul 2002 pe motiv de prescriptie fiind neintemeiata.

Mai mult, inspectia se extinde in afara celor 3 ani si in situatia in care nu au fost depuse declaratiile fiscale in interiorul termenului de prescriptie, in urma inspectiei constatandu-se nedepunerea declaratiei speciale pentru anul 2002.

Referitor la afirmatia petentului ce vizeaza faptul ca la raportul de inspectie nu exista invitatie pentru discutii asupra concluziilor controlului aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei intrucat, la dosarul cauzei se afla anexata in copie adresa inregistrata la AFP sector ... sub nr...., **semnata de domnul X** in care se precizeaza urmatoarele: "*la data de ... ora ... va avea loc discutia finala cu privire la concluziile Raportului de inspectie fiscala. Discutia va avea loc la sediul AFP sector*"

De asemenea, cu privire la afirmatiile petentului ce vizeaza faptul *ca nu i-au fost solicitate documentele necesare pentru clarificarea situatiilor divergente si nu a fost tinut la curent cu constatarile organului de inspectie fiscala, iar in raportul de inspectie fiscala nu se mentioneaza faptul ca ar fi avut obiectiuni*, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, contribuabilul a fost instiintat cu privire la locul, data si ora desfasurarii discutiei finale cu adresa nr.....

Astfel, in Declaratia anexata in copie la dosarul cauzei, data si semnata de domnul X la data de ..., acesta declara pe propria raspundere, in baza art.102 alin.(8) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, sub sanctiunea de fals in declaratii, prevazuta de art.292 din Codul penal, urmatoarele:

"1. – am pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala toate documentele si infomatiile solicitate pentru desfasurarea inspectiei fiscale si raspund de exactitatea, realitatea si legalitatea acestora.

2. – documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala au fost restituite in totalitate la finalizarea inspectiei fiscale.

3. – alte aspecte de declarat – daca sunt obiectiuni la raportul de inspectie fiscal",

De asemenea, in declaratia sus mentionata la punctul 3 (*alte aspecte de declarat – daca sunt obiectiuni la raportul de inspectie fiscal*) **petentul nu mentioneaza in scris daca are obiectiuni.**

Referitor la elementele ce tin de forma actului si care sunt considerate nelegale de catre petent, acestea nu sunt de natura a atrage nulitatea absoluta a actelor administrative fiscale atacate, ci cel mult nulitatea relativa, dar numai in conditiile in care s-ar fi dovedit de catre petent producerea unei vatamari, astfel ca acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

Se retine ca articolul 46 "*Nulitatea actului administrativ fiscal*" din Codul de procedura fiscala, republicat in anul 2007 stipuleaza:

"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".

Astfel, chiar daca observatiile petentului referitoare la lipsa unor elemente, respectiv acela ca in raportul de inspectie fiscala nu se precizeaza data cand a inceput si s-a terminat controlul, iar controlul nu s-a efectuat la sediul activitatii, documentele fiind prezentate la sediul organului de inspectie fiscala, sunt pertinente, aceste aspecte nu sunt de natura sa atraga nulitatea actului.

Se retine faptul ca motivele invocate de petent sunt pur formale, la limita formalismului excesiv, in conditiile in care acesta nu aduce niciun argument din care sa rezulte ca a fost vatamat in vreun fel de procedura de desfasurare a inspectiei fiscale si cu atat mai putin ca i s-a produs vreo vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin nulitatea actelor emise in urma inspectiei fiscale.

In baza raportului de inspectie fiscala au fost emise in data de... deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inregistrate sub nr...., nr.... si nr...., pentru anii 2002-2004 ce fac obiectul prezentei contestatii, decizii comunicate prin posta cu recomandata nr.... din

Prin urmare, se retine ca inspectia fiscala propriu-zisa s-a desfasurat, cu respectarea drepturilor procedurale ale contribuabilului, aspect rezultat si din declaratia data organelor de inspectie fiscala in data de

Ca urmare, fiind inlaturate exceptiile invocate de petent, se va trece la solutionarea pe fond a cauzei.

3.1.2. Cu privire la diferentele de impozit pe venit stabilite prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inregistrate sub nr...., nr.... si nr.... pe anii 2002, 2003 si 2004, se retin urmatoarele:

In fapt, deciziile de impunere anuala pe anii 2002, 2003 si 2004 au fost intocmite pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.

Raportul de inspectie fiscala nr. ... a fost intocmit pe baza datelor din evidenta contabila si a documentelor care au stat la baza inregistrarilor din care au rezultat urmatoarele:

ANUL 2002

	SITUATIE REZULTATA DIN EVIDENTELE CONTABILE	SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL
VENIT BRUT		
CHELTUIELI DEDUCTIBILE		
VENIT NET		

Stabilirea diferentei de venit net in suma de ... lei a avut la baza neadmiterea la deducere a cheltuielilor reprezentand: contravaloare impozit venit in suma de... lei si benzina in suma de ... lei.

ANUL 2003

	DECLARATIE SPECIALA PE ANUL 2003	SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL
VENIT BRUT		
CHELTUIELI DEDUCTIBILE		
VENIT NET		

Stabilirea diferentei de venit net in suma de ... lei a avut la baza neadmiterea la deducere a cheltuielilor reprezentand contravaloare benzina.

ANUL 2004

	SITUATIE REZULTATA DIN EVIDENTELE CONTABILE	SITUATIE REZULTATA DIN CONTROL
VENIT BRUT		
CHELTUIELI DEDUCTIBILE		
VENIT NET		

Stabilirea diferentei de venit net in suma de ... lei a avut la baza neadmiterea la deducere a cheltuielilor reprezentand: contravaloare impozit cladire in suma de ... lei si abonament ziar in suma de ... lei.

Din analiza raportului de inspectie fiscala nr. ... intocmit de A.F.P. Sector ..., rezulta urmatoarele motive conform carora au fost stabilite cheltuielile nedeductibile aferente anului 2002, 2003, 2004 contestate de petent:

a) In fapt, petentul a inregistrat in perioada 2002 - 2003 cheltuieli in suma de ... lei, reprezentand contravaloarea combustibilului achizitionat cu bonuri fiscale pentru care nu a prezentat documente justificative de consum (ordine de deplasare, foi de parcurs, etc.) in interesul activitatii autorizate.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 9 pct. 9 din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr. 73/ 1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1.066/ 1999, **aplicabile pana la 31.12.2002**, mentinute si prin Ordonanta Guvernului nr. 7/ 2001, unde se precizeaza:

"Evaluarea utilizării bunurilor din patrimoniul personal cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), în vederea determinării cheltuielilor deductibile, se face conform prevederilor pct. 7, iar **cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu:**

- numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;"

coroborate cu dispozițiile pct. 42 alin. a) din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoane fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 215/2000, potrivit căruia:

"42. Evidența contabilă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli în funcție de natura lor, astfel:

a) cheltuielile efectuate în interesul direct al activității, cum sunt:

[...]

- cheltuielile cu delegare, detasare, deplasare."

Iar, Ordinul de deplasare (delegatie) cod 14-5-4 " *intocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de persoana care urmează să efectueze deplasarea și servește ca:*

- *dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- *document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*
- *document pentru stabilirea diferentelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
- ***document justificativ de înregistrare în evidența contabilă."***

De asemenea, la art. 10 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, în vigoare la data de **1 ianuarie 2002**, se prevede:

" (1) În vederea determinării venitului net ca diferent 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 de reclam și publicitate sunt deductibile în condițiile și în limitele stabilite de legislația în vigoare pentru persoanele juridice. Cheltuielile privind amortizarea sunt deductibile în condițiile în care calculul se efectuează conform legislației în materie;***

(...)

f) ***cheltuielile cu bunurile din patrimoniul afacerii, utilizate și în scop personal, precum și cu bunurile din patrimoniul personal al contribuabilului sau asociaților, utilizate pentru afacere, sunt deductibile în limitele stabilite prin hotărâre a Guvernului."***

Prevederi similare au fost preluate la pct.1 și 2 din H.G. nr.54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.16 din Ordonanța Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, precum și la art.49 alin.2 lit.b), alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, la pct.52 din Anexa la H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a art.49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezultă ca sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți, care sunt

cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite si care sunt justificate cu documente intocmite in conformitate cu reglementarile legale.

In ceea ce priveste organizarea evidentei contabile in partida simpla si a utilizarii documentelor justificative si financiar-contabile, in speta sunt aplicabile normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice, aprobate prin OMF nr.215/2000, care la cap.II lit.B, precizeaza:

“13. Orice operatiune patrimoniala se consemneaza în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în evidenta contabila, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

14. Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale, prevazute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- **numele si prenumele contribuabilului, precum si adresa completa;**
- numarul documentului si data întocmirii acestuia;
- **mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economice si financiare (când este cazul);**
- **continutul operatiunii economice si financiare, iar atunci când este necesar si temeiul legal al efectuării ei;**
- **datele cantitative si valorice aferente operatiunii economice si financiare efectuate;**
- **numele si prenumele, precum si semnăturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii;**
- **alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor în documente justificative.**

15. Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidenta contabila pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizeaza toate informatiile prevazute în normele legale în vigoare.”

De asemenea, art.2 alin. (1) din O.M.F. nr.903/2000 privind modificarea modelelor si normelor de intocmire si utilizare a unor formulare si introducerea de noi formulare in activitatea financiara si contabila, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“In vederea înregistrării in contabilitate a bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, unitatile emitente vor completa pe versoul acestui bon urmatoarele informatii: denumirea si adresa cumparatorului, codul fiscal al cumparatorului, respectiv codul numeric personal pentru contribuabilii impusi in baza Ordonantei Guvernului nr.73/1999 privind impozitul pe venit, aplicand stampila unitatii”.

Prevederi similare au fost preluate la Cap.II lit.F, pct.43 lit.e) din anexa la O.M.F. nr.1040/2004 privind organizarea si conducerea contabilitatii in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil.

Fata de prevederile legale anterior mentionate si de documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca, pentru a dobandi calitatea de documente justificative, inscrisurile care stau la baza inregistrărilor in evidenta contabila trebuie sa cuprinda obligatoriu elementele principale prevazute in structura formularelor mentionate in normele metodologice mentionate mai sus si **sa furnizeze toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare, respectiv cele prevazute de art.2 alin. (1) din O.M.F. nr.903/2000 .**

Prin urmare, documentele emise pe numele persoanei fizice X (continand datele de identificare ale acestuia) si nu pe numele persoanei fizice autorizate X nu pot dobandi calitatea de document justificativ, intrucat aceste documente nu sunt completate cu toate elementele expres prevazute în normele legale în vigoare, mai sus mentionate.

Potrivit prevederilor legale de mai sus, intrucat aceste cheltuieli sunt deductibile corespunzator numarului de kilometri parcursi in interesul afacerii si contribuabilul nu a prezentat documente cu care sa justifice consumul efectiv de combustibil in scopul realizarii veniturilor (ordin de deplasare, foaie de parcurs), bonurile fiscale fiind documente care atesta aprovizionarea cu combustibil, rezulta ca organul de control in mod legal nu a acceptat deducerea cheltuielilor in suma de ... lei, reprezentand contravaloarea combustibilului achizitionat in perioada 2002 - 2003.

Tinand seama ca ulterior controlului, petentul a anexat la contestatie doar contractul de comodat incheiat in data de ... privind dreptul de folosinta al autoturismului, fara a prezenta si foile de parcurs in vederea justificarii consumului de benzina pentru desfasurarea activitatii, contestatia se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru acest capat de cerere.

b). In ceea ce priveste cheltuiala cu contravaloarea impozitului pe venit pe anul 2002, in suma de... lei, aceasta este o cheltuiala nedeductibila potrivit art.16 pct.4 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, care prevede:

“(4) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

j) impozitul pe venit suportat de plitorul venitului în contul beneficiarilor de venit;
(...)”

c). In ceea ce priveste cheltuiala cu contravaloarea impozitului pe cladire pentru anul 2004, in suma de ... lei, prin referatul cu propuneri de solutionare organul fiscal precizeaza urmatoarele: “imobilul respectiv este locuinta personala a contribuabilului, in conformitate cu art.49 pct.7 lit.a din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal <sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli deductibile>. Precizam ca in contestatia depusa de contribuabil se stipuleaza ca d-nul X desfasoara activitatea de agent de asigurari in vederea incheierii politelor la domiciliul clientilor, prin urmare cheltuielile privind impozitul pe cladire, protocol, abonament ziar nu sunt aferente obtinerii de venituri impozabile”.

In sustinerea contestatiei petentul a anexat o copie a contractului de comodat incheiat in data de ..., prin care comodantul respectiv doamna ... da pe termen nelimitat in folosinta, domnului X –sot persoana fizica autorizata- un spatiu.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele petentului precum ca impozitul pe cladire aferent spatiului unde isi desfasoara activitatea, spatiu detinut in baza unui contract de comodat cu proprietarul, este deductibila fiscal, intrucat comodatul sau imprumutul de folosinta este un contract unilateral, translativ de folosinta, esential gratuit (art. 1560 - 1575 Cod civil). Fiind un tip de contract reglementat de Codul civil, comodatul trebuie sa se supuna regulilor generale referitoare la contracte. Astfel, in Titlul III " Despre contracte sau conventii ", cap. IX " Despre probatiunea obligatiilor si a platii ", sectia I " Despre inscrisuri ", par. 2 " Despre actele sub semnatura privata ", art. 1182 Cod civil se arata :

“Data scripturii private nu face credinta in contra persoanelor a treia interesate, decat din ziua in care s-a infatisat la o dregatorie publica, din ziua in care s-a inscris intr-un registru public, din ziua mortii aceluia sau unui din acei care l-au scris, sau din ziua in care va fi fost trecut fie si in prescurtare in acte facute de ofiteri publici, precum procese-verbale pentru punerea pecetii sau pentru facerea de inventare”.

Petentul nu a facut dovada ca respectivul contract de comodat a fost inregistrat intr-un registru public si, ca atare, el nu este opozabil organelor fiscale conform art.1182 Cod civil. In consecinta, cheltuiala cu impozitul pe cladire al carui proprietar este doamna ..., fiind efectuat in baza unui contract a carui data certa nu poate fi opusa organelor fiscale, nu este deductibila la calculul venitului impozabil.

Mai mult, impozitul pe cladire fiind un impozit ce se suporta de proprietar nu poate fi deductibil pentru simplul fapt ca in contractul de comodat se prevede ca impozitul se plateste de cel ce foloseste spatiul.

Prin urmare, contestatia petentului pentru acest capat de cerere urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Nu poate fi retinuta nici afirmatia petentului potrivit careia venitul impozabil din decizia de impunere initiala nu a fost corect determinat, intrucat prin adresa nr.... organul fiscal a comunicat faptul ca Deciziile initiale de impunere anuale pe anii 2002, 2003 si 2004 au fost confirmate la data ... (**anul 2002**), ... (**anul 2003**) respectiv ... (**anul 2004**). In atare conditii in situatia in care petentul nu era de acord cu diferentele de impozit stabilite prin deciziile respective avea posibilitatea de a formula contestatie, care se depunea in termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, asa cum era precizat si in decizii.

Avand in vedere reglementarile legale sus-mentionate, precum si faptul ca prin contestatia formulata nu s-au depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organul fiscal a calculat eronat accesoriile aferente impozitului pe venit stabilit in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ... si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, rezulta ca obligatiile de plata accesorii in suma de ... lei stabilite de AFP Sector ... prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inregistrate sub nr...., nr.... si nr...., sunt legal calculate si datorate.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca AFP Sector ... a stabilit corect ca persoana fizica... datoreaza o diferenta de impozit pe venitul anual stabilita in plus in suma de ... lei, precum si obligatii fiscale accesorii de plata in suma de ... lei, drept pentru care contestatia formulata impotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inregistrate sub nr...., nr.... si nr.... emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 9 pct. 9 din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr. 73/ 1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1.066/ 1999, pct. 42 alin. a) din Normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoane fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 215/ 2000,

art. 10, art.16 pct.4, art.62 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, cap.II lit.B din OMF nr.215/2000, art. 1182 Cod civil, art.2 alin. (1) din O.M.F. nr.903/2000 privind modificarea modelelor si normelor de intocmire si utilizare a unor formulare si introducerea de noi formulare in activitatea financiara si contabila, cu modificarile si completarile ulterioare, art.46, art. 96, art. 199 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscal, republicata, art. 21 din O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul X impotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inregistrate sub nr...., nr.... si nr.... emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., prin care s-a stabilit de plata suma totala de ... **lei**, reprezentand diferenta de impozit pe venitul anual stabilita in plus in suma de ... **lei**, precum si obligatii fiscale accesorii de plata in suma de... **lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata conform prevederilor legale la Tribunalul Bucuresti, in termen de 6 luni de la comunicare.