



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agencia Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
județului Bistrița-Năsăud  
Biroul de soluționare a contestațiilor**

Str. 1 Decembrie nr. 6-8  
Bistrița, Bistrița-Năsăud  
Tel : +0263 212 039 ; 210 661  
Fax : +0263 216 880  
e-mail : contestații@dgfp-bn.ro

**DOSAR NR. 8/90/2010**

### **DECIZIA NR. 6/04.02.2010**

privind soluționarea contestației depuse de **P.F.A. A G N** din B , Str. V R, Nr. ...,  
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița - Năsăud sub nr..... /23.12.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița – Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, prin adresa nr. 24483/23.12.2009, în legătură cu contestația formulată de **P.F.A. AGN** din B.

Contestația este formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.... /09.11.2009 (filele nr.16-18) întocmită de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, act prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului un impozit pe venit din activități independente pentru anul 2008 în cuantum de ....lei.

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală ® și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să soluționeze cauza.

Prin scrisoarea nr. .../28.12.2009 (fila nr. 25) s-a solicitat petentei completarea contestației cu motivele de drept, precizarea obiectului contestat dat fiind faptul că, prin contestația depusă, s-a solicitat diminuarea impozitului pe venit cu suma de ... lei, precum și transmiterea documentației complete care a stat la baza contractării creditului de la O. M.. De asemenea, s-a solicitat transmiterea copiei facturii fiscale de achiziționare a autoturismului NT, bun pentru care amortizarea a fost înregistrată ca și cheltuială deductibilă de către contestatar.

Prin adresa de răspuns înregistrată sub numărul .../14.01.2010 (filele nr.39-40) petenta a transmis: copia contractului de microcredit împreună cu actul adițional, copie după contractul de garanție personală (fidejusiune), copie după

avizul de plată integral-bon de comandă, copii după facturi fiscale aferente veniturilor realizate. Prin adresa nr. .../19.01.2010 (fila nr. 41) contestatara precizează motivele de drept, invocând în acest sens prevederile art. 48, alin. (5), lit. i) și art. 48, alin. (5) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

La data de 25.01.2010 s-a revenit la adresa nr. .../28.12.2010 solicitând transmiterea copiei facturii fiscale de achiziționare a autoturismului N. T., document anexat la fila nr. 44.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosar, rezultă următoarele :

I. Prin Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr...., încheiat la data de 09.11.2009 (filele nr. 8-15), care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate și care a vizat verificarea perioadei 02.06.2005-31.12.2008, organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud au stabilit suplimentar obligații în cuantum de ... lei, reprezentând impozit pe venit pe anul 2008.

Diferențele suplimentare constatate precum și cauzele care au stat la baza stabilirii lor, conform Raportului de inspecție fiscală, rezidă în faptul că organele de control au considerat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuieli în sumă de .... lei reprezentând asigurarea RCA și CASCO auto (..... lei) și amortizarea autoturismului înmatriculat pe persoană fizică ( .... lei).

La partea de venituri, organele de control au constatat că sumele încasate din activitatea de topografie și cadastru au fost înregistrate în Registrul de încasări și plăți , pe bază de chitanțe, facturi și ordine de încasare, existând diferențe între veniturile declarate și cele constatate, în sumă de - .... lei.

În referatul cu propuneri de soluționare organele de control descriu starea de fapt, înserând următoarele aspecte constatate:

Din documentele prezentate de contribuabil, reiese că la data de 21.12.2007 s-a achiziționat un autoturism marca N T cu factura întocmită pe numele persoanei fizice A G N și nu pe persoana fizică autorizată P.F.A. A G N. De altfel, prin contestația formulată, se recunoaște că furnizorul a întocmit factura pe persoană fizică fără să menționeze codul fiscal și denumirea persoanei fizice autorizate, iar acesta nu a solicitat corectarea facturii, înregistrând autoturismul pe persoană fizică și nu pe persoana fizică autorizată.

Așa fiind, organele de control au constatat, pe baza documentelor de achiziție și înmatriculare a autoturismului în cauză - documente emise pe numele persoanei fizice A G și care nu pot constitui documente justificative pentru persoana fizică autorizată - că acesta nu a intrat în patrimoniul persoanei fizice autorizate și, în consecință, au considerat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile aferente amortizării autoturismului în sumă de ...lei, precizând că deși este trecut în Registrul - inventar, acesta (autoturismul) este un bun personal al d-nului A G. De asemenea au considerat nedeductibile fiscal și cheltuielile privind asigurarea RCA și CASCO aferente autoturismului, în sumă de ...lei.

În drept, organele de control își întemeiază măsurile pe prevederile art. 48, alin. (7) lit. a), precum și art. 48 alin.(1) și alin. (4) lit. a) din Codul fiscal .

II. Împotriva deciziei de impunere nr..../09.11.2009 (filele nr.16-18) contribuabilul depune contestația înregistrată la registratura D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../16.12.2009 și la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. ..../18.12.2009 (fila nr.20), solicitând admiterea acesteia, anularea dispozițiilor care exclud de la deductibilitate cheltuieli în sumă totală de ... lei aferente anului 2008 și, pe cale de consecință, diminuarea impozitului pe venit cu suma de **.... lei** aferent acestor cheltuieli.

Motivele care au stat la baza cererii formulate de petentă, rezidă în următoarele:

- Activitatea desfășurată este de expert tehnic în domeniul geodezie, topografie și cadastru, motiv pentru care, în vederea efectuării măsurătorilor topografice este necesară deplasarea pe teren atât pe raza județului Bistrița-Năsăud cât și în țară.

- În fapt, la cumpărarea autoturismului petenta arată că a intenționat să-l achiziționeze pe persoana fizică autorizată A G, însă furnizorul a omis să specifice pe factură acest lucru, fiind înscris doar numele petentei, drept pentru care înmatricularea s-a efectuat pe persoana fizică, eliberându-se Certificatul de înmatriculare în mod eronat pe numele persoanei fizice.

- Creditul contractat de la O M este pe P.F.A. A G, societate de microfinanțare care nu acordă credite la persoane fizice, conform contractului de microcredit nr. ....din 20.12.2007 și a Actului adițional la Contract unde se specifică inclusiv codul de înregistrare fiscală. Suma creditului acordat este de .... lei, diferența de .... lei până la suma totală necesară pentru achiziționarea autoturismului, fiind aport propriu, adică venituri realizate din exploatarea aparaturii topografice din dotare și a mijlocului de transport pentru care s-au exclus de la deductibilitate cheltuielile de amortizare și de asigurare.

- Pentru desfășurarea activității și implicit realizarea de venituri este necesar deținerea unui mijloc de transport atât pentru personal cât și pentru aparatura necesară.

În probațiune, cu adresa nr. .../14.01.2010, petenta depune, ca titlu exemplificativ, facturi fiscale reprezentând contravaloarea serviciilor prestate, majoritatea încasărilor (cca. 80%) fiind de la persoane juridice care au solicitat lucrări de cadastru în afara municipiului Bistrița, atât pe raza județului, cât și în alte județe. În completare la motivele de fapt, petenta aduce argumente și cu privire la contractul de garanție personală (fidejusiune) care a fost încheiat cu expert A G N, având CIF ....., act din care rezultă că autoturismul a fost achiziționat pe persoana fizică autorizată și nu pe persoana fizică. De asemenea asigurările RCA auto și CASCO auto au fost emise pentru P.F.A. A G N și nu pe persoană fizică (fila nr. 32).

Concluzionând, petenta consideră că fără temei au fost excluse de la deductibilitate fiscală cheltuielile cu asigurarea autoturismului cât și cu amortizarea

aferente anului 2008, motivul fiind eroarea de redactare a facturii de achiziție, eroare care s-a transmis și la următoarele acte emise, pentru că fără mijloc de transport nu se poate realiza activitatea și implicit realizarea de venituri. De asemenea, petenta consideră ca incorecte măsurile luate, atâta timp cât, urmare a exploatării autoturismului s-au obținut venituri pentru care se plătesc impozite fără însă a beneficia de recuperarea cheltuielilor prin deducerea amortizării.

În drept, se invocă prevederile art. 48 alin. (5) lit. i) și lit. l) din Codul fiscal , ca răspuns la solicitarea noastră din data de 28.12.2010 înregistrată sub numărul .... (fila nr. 25).

**III.** Luând în considerare constatările organului de control, motivele invocate de petentă, în raport cu documentația existentă la dosar și prevederile legale incidente în spetă se rețin următoarele :

Pentru perioada verificată, din punct de vedere fiscal, activitatea petentei se supune prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și H.G. nr 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal precum și Ordinul nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Activitatea desfășurată se încadrează în categoria veniturilor reglementate la Titlul III, Cap.II din Codul fiscal (venituri din activități independente), fiind considerate venituri din profesii liberale [art.46, alin. (3) din Codul fiscal coroborat cu pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004].

În raport cu documentația de la dosar și actele normative precitate urmează să stabilim dacă cheltuielile cu amortizarea și asigurarea RCA și CASCO aferente autoturismului achiziționat sunt deductibile fiscal, în condițiile în care mijlocul fix nu face parte din patrimoniul persoanei fizice autorizate, iar documentele care atestă proprietatea (factura fiscală de achiziționare și certificatul de înmatriculare) au fost emise pe numele persoanei fizice.

Tratamentul fiscal pentru perioada incidentă speței este reglementat de prevederile **art.48 alin. (4)** din Codul Fiscal coroborat cu cele ale **pct. 43** din Ordinul nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2006 privind Codul fiscal, în care sunt stipulate condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, astfel:

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

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;

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

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii; [...].

A. Referitor la cheltuielile cu amortizarea mijlocului fix achiziționat, punctul 38 din Norme dat în aplicarea art. 48 alin. (4) din Codul fiscal, enumeră categoriile de cheltuieli deductibile, printre care și cele cu amortizarea, așa cum sunt reglementate în Titlul II din Codul fiscal.

Din analiza textelor legale antecitate rezultă că pentru a putea fi deduse cheltuielile aferente veniturilor trebuie să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute la titlul II din Codul fiscal.

Astfel, art. 21 alin. (3) lit. i) din Codul fiscal reglementează amortizarea ca fiind cheltuială deductibilă, în limita prevăzută la art. 24.

Din probatoriu administrat rezultă că, mijlocul fix achiziționat (autoturism N T) la data de 21.12.2007 cu factura fiscală .....are trecut la rubrica “Cumpărător” numele persoanei fizice (fila nr. 44), iar în certificatul de înmatriculare la rubrica “deținătorul” este înscris numele și prenumele persoanei fizice “A G N” (fila nr. 6).

Potrivit prevederilor art. 10 alin. (4) din O.G. nr 78/2000 privind omologarea, eliberarea cărții de identitate și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea înmatriculării sau înregistrării acestora în România, la rubrica “deținător” din certificatul de înmatriculare se înscrie de către autoritatea competentă “proprietarul vehiculului”.

În raport cu documentele de la dosar și normele legale în vigoare, rezultă indubitabil că autovehiculul în discuție nu face parte din patrimoniul persoanei fizice autorizate, el găsindu-se în proprietatea personală a d-nului A G N. Invederăm faptul că în speță nici proprietarul și nici forma de proprietate nu pot fi schimbate în funcție de modalitățile sau sursele de finanțare folosite la achiziționarea autovehiculului. Din această perspectivă cuprinderea bunului în Registrul - inventar al persoanei fizice autorizate nu modifică proprietatea bunului și nici apartenența la un anumit patrimoniu. De altfel, potrivit pct. 41 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 de aplicare a Titlului III din Codul fiscal, în Registrul – inventar se operează numai bunurile sau drepturile ce constituie patrimoniul afacerii.

Pornind de la această constatare urmează a fi lămurit, prin prisma dispozițiilor legale, tratamentul fiscal al amortizării calculate pentru bunurile care nu fac parte din patrimoniul afacerii. În acest sens sunt aplicabile prevederile art. 24 alineatele (1)-(3) din Codul fiscal, prevederile normei *definiții* de la art. 7 alin. (1) pct. 16 din Codul fiscal coroborat cu prevederile

art. 1-3 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale .

În conformitate cu normele legale antecitate reiese că, din punct de vedere fiscal, ca regulă generală, se recuperează prin deducerea amortizării numai cheltuielile aferente achiziționării de mijloace fixe reflectate în patrimoniul agenților economici, agenți în care se încadrează și persoanele fizice autorizate. Prin excepție, sunt considerate mijloace fixe amortizabile și cele enumerate limitativ la art. 24 alin. (3) din Codul fiscal cu precizarea că bunul din speța examinată nu se încadrează în aceste categorii.

Pentru considerentele de mai sus, deși contestatara a probat că autovehiculul cumpărat se folosește și pentru desfășurarea activității autorizate aducătoare de venituri, pentru cheltuielile cu amortizarea acestui bun normele legale nu permit deductibilitate fiscală, având în vedere că autovehiculului nu face parte din patrimoniul afacerii. Așa fiind urmează ca pentru acest capăt de cerere să fie adoptată soluția respingerii ca neîntemeiată .

**B.** Referitor la cheltuielile cu primele de asigurare RCA și CASCO, în sumă de ... lei, pentru autoturismul Nissan Tiida, art. 48 alin. (4) lit. d) pct. 1. din Codul fiscal invocă imperativ condițiile pe care trebuie să le îndeplinească pentru a fi deductibile fiscal, în sensul că ele trebuie să fie efectuate pentru **active corporale din patrimoniul afacerii**. Cum, factura fiscală de achiziționare are la beneficiar persoana fizică iar și certificatul de înmatriculare are înscris la deținător aceeași persoană fizică, rezultă că nici aceste cheltuieli nu pot fi considerate deductibile din punct de vedere fiscal. Pe cale de consecință, acest capăt de cerere urmează a fi respins ca neîntemeiat.

Având în vedere că suma total contestată este ... lei, iar prin Decizia de impunere nr. .../09.11.2009 s-a stabilit impozit pe venitul din activități independente în sumă de ... lei, pentru acest capăt de cerere în drept sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (2) din Codul de procedură fiscală:

*Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat [...]*

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale pct. 12.1. din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală ®, care stipulează:

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

*c) **fiind fără obiect** în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat[...].*

Față de cele prezentate pentru suma de ...lei (...-...) care nu a fost stabilită prin Decizia de impunere nr. .../09.11.2009, urmează a fi adoptată soluția de respingere ca fiind fără obiect.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul art. 216 alin.(1) din Codul de procedură fiscală ® se

**DECIDE:**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **P.F.A. A G N** din B referitoare la suma .....**lei** reprezentând impozit pe venit și, pe cale de consecință, menținerea măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. ..../09.11.2009 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru această sumă.

2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației pentru suma de .... **lei** reprezentând impozit pe venitul din activități independente și, pe cale de consecință, menținerea măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. ..../09.11.2009, pentru această sumă.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ.

p.DIRECTOR COORDONATOR,  
L.S.