

DECIZIA nr. 1835 /2015

privind solutionarea contestatiei formulata de catre
X - P.F.A.
inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr...../22.10.2014.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice, Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice-Inspectie Fiscala - Serviciul Inspecție Fiscala Persoane Fizice, cu adresa nr..... /17.10.2014 inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. /22.10.2014, cu privire la contestatia formulata de catre **X - P.F.A.**, cu domiciliul fiscal in, Str. nr....., Bl., Sc....., Ap....., jud., prin Cabinet de Avocat....., in baza Imputernicirii avocatale nr...../08.10.2014 depuse la dosarul cauzei.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul AJFP-Inspectie Fiscala, Serviciul Inspecție Fiscala Persoane Fizice prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.....din 11.09.2014 si priveste **suma totala de lei reprezentand lei impozit pe venit net anual, lei dobanzi si lei penalitati.**

Contestatia a fost depusa in termenul legal impus de art. 207 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../11.09.2014, prin mandat postal cu semnatura de confirmare de primire in data de **17.09.2014** si data depunerii contestatiei la sediul institutiei, respectiv **10.10.2014** sub nr.....

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si 209 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X - P.F.A.**

I. Prin contestatia depusa X - P.F.A. solicita revocarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../12.09.2014 si a Raportului de inspectie fiscala nr. /12.09.2014, cu privire la suma de lei reprezentand cheltuieli cu diurna incepand cu 01.06.2013 si includerea acestei sume la cheltuieli deductibile, urmand a se recalcula pentru anul 2013 atat diferenta privind impozitul pe venit cat si obligatiile fiscale accesorii.

In sustinerea contestatiei, petentul considera ca organele de inspectie au aplicat in mod abuziv prevederile art.48 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003, prin faptul ca au considerat ca si cheltuieli deductibile doar cheltuielile cu indemnizatia de delegare, detasare, de transport si cazare si nu si cea privind diurna, sustinand ca diurna inclusa incepand cu 01.06.2013 la cheltuieli deductibile, este o cheltuiala care se incadreaza la

art.48 alin.(5) lit. i) „Cheltuieli deductibile limitat”, respectiv “*cheltuieli efectuate pentru activitatea independenta...*”, mentionand ca nu a depasit limita legala reprezentand 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice.

Totodata, petentul invoca Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, unde nu se precizeaza la „cheltuieli deductibile” de statutul beneficiarului diurnei (titular PFA sau salariat), in acest sens mentionand pct.37, 38 din aceste norme unde, la cheltuieli deductibile se regasesc cheltuielile de delegare, detasare si deplasare, cu exceptia indemnizatiei de delegare si detasare care se deduce limitat.

Prin faptul ca sunt deductibile pentru PFA cheltuielile de delegare si deplasare fara nici o referire la salariati, rezulta ca sunt deductibile si *alte cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor*.

Prin urmare, petentul solicita revocarea partiala a actelor atacate si recalcularea pentru anul 2013 a diferentei privind impozitul pe venit si a obligatiilor fiscale accesorii, cu luarea in calcul a sumei de lei ca si cheltuiala deductibila.

II. Organele fiscale, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../ 12.09.2014, au stabilit in sarcina persoanei impozabile X - P.F.A. o diferenta de impozit pe venitul net anual aferent anului 2013 in suma de lei, diferenta care a rezultat dupa cum urmeaza:

- venit brut lei,
- cheltuieli deductibile lei,
- venit net recalculat lei,
- venit net anual impozabil declarat de contribuabil lei,
- diferenta de venit net anual stabilita suplimentar lei,
- venit net anual impozabil recalculat lei,
- impozit anual recalculat de organul de inspectie fiscala lei,
- impozit stabilit prin decizia de impunere anuala lei,
- diferenta de impozit pe venitul net anual lei.

Din verificarea realitatii cheltuielilor inregistrate pentru anul 2013, organele de inspectie au constatat ca petentul nu are drept de deducere pentru o cheltuiala in suma de lei aferenta perioadei 01.06.2013-31.12.2013, suma ce reprezinta cheltuieli cu diurna externa.

Astfel, s-a stabilit ca pentru cheltuiala inregistrata ca si deductibila in suma de lei reprezentand diurna externa, incepand cu data de 01.06.2013, aceasta cheltuiala nu mai este deductibila decat daca este efectuata pentru salariati pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate in tara sau strainatate, asa cum se prevede la art. 48 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal modificat cu aceasta data.

In consecinta, au fost majorate nejustificat cheltuielile deductibile cu suma de lei, cu implicatii asupra venitului net impozabil si a impozitului datorat, organele de inspectie fiscala stabilind obligatii suplimentare de plata in suma de lei, reprezentand lei impozit pe venit, lei dobanzi si lei penalitati.

III. Luand in considerare constatările organului fiscal emitent al actului administrativ - fiscal contestat, sustinerile contestatorului, documentele existente la dosarul cauzei, precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada realizarii operatiunilor, se retin urmatoarele :

D.G.R.F.P..... - Serviciul Solutionare Contestatii este legal investita sa se pronunte daca in mod corect, organul de inspectie fiscala din cadrul AJFP

.....-Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice, prin Decizia de impunere nr. /12.09.2014 a stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala de lei, reprezentand lei impozit pe venit, lei dobanzi si lei penalitati.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. /12.09.2014, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina persoanei impozabile X - P.F.A o diferenta de impozit pe venitul net anual aferent anului 2013 in suma de lei aferent diferentei de venit net anual stabilit in suma de lei.

Contribuabilul contesta suma de lei reprezentand cheltuieli cu diurna externa incepand cu 01.06.2013, cheltuiala considerata de catre organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibila, conform prevederilor art.48, alin.(4), lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal modificat cu aceasta data, motivand ca aceasta cheltuiala nu a fost efectuata pentru salariati pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate in tara sau strainatate.

Potentul considera ca organele de inspectie au aplicat in mod abuziv prevederile art. 48 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003, prin faptul ca au considerat ca si cheltuieli deductibile doar cheltuielile cu indemnizatia de delegare, detasare, de transport si cazare si nu si cea privind diurna, sustinand ca diurna inclusa incepand cu 01.06.2013 la cheltuieli deductibile, este o cheltuiala care se incadreaza la art. 48 alin.(5) lit. i) „Cheltuieli deductibile limitat”, respectiv “*cheltuieli efectuate pentru activitatea independenta...*”, mentionand ca nu a depasit limita legala reprezentand 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice.

In drept, din punct de vedere al reglementarilor fiscale in speta si a competentelor organelor de inspectie fiscala, se retin prevederile art. 48 alin. (1), alin. (4) lit. e) si alin. (5) lit. i) din Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 168 din 29 mai 2013:

ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

„(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(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;

e) să fie efectuate pentru salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, reprezentând indemnizațiile plătite acestora, precum și cheltuielile de transport și cazare.

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;”

coroborate cu dispozitiile pct. 37, 38 si 39 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:

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, inclusiv în cazul cheltuielilor reprezentând plăți efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile de delegare, detașare și deplasare, **cu excepția celor reprezentând indemnizația de delegare, detașare în altă localitate, în țară și în străinătate, care este deductibilă limitat;**

39. Sunt cheltuieli deductibile limitat, de exemplu, următoarele:

- cheltuielile reprezentând indemnizația de delegare și detașare în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, sunt deductibile, respectiv în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”

Din prevederile legale enunțate, se reține ca stabilirea venitului net anual din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, iar pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului și justificate prin documente.

Referitor la cheltuielile reprezentând indemnizațiile plătite pe perioada delegării și detasării în alta localitate, în țară și în străinătate, precum și cheltuielile de transport și cazare, potrivit dispozițiilor legale mai sus citate, se reține ca acestea trebuie să fie efectuate pentru salariați, în interesul serviciului.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se reține ca **în perioada 01.06.2013-31.12.2013 în care s-au înregistrat cheltuieli cu diurna externă în suma de lei, contribuabilul nu a avut salariați.**

Astfel, urmare verificării documentelor puse la dispoziție de către persoana impozabilă X - P.F.A, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.06.2013-31.12.2013, acesta a înregistrat cheltuieli cu diurna externă în suma totală de lei, cheltuieli considerate nedeductibile de către echipa de inspecție, motivând prin aceea **ca nu au fost efectuate pentru salariați** pe perioada delegării și detasării în alta localitate în țară sau străinătate, așa cum prevede art. 48 alin. (4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, astfel cum a fost modificat începând cu data de 01.06.2013.

Fata de considerentele prezentate mai sus rezultă că persoana fizică autorizată X nu poate primi diurna în desfășurarea activității sale independente pentru deplasările în străinătate, dar are dreptul la deducerea cheltuielilor de deplasare efectuate, precum cazarea și transportul, pe baza de documente justificative, astfel cum se prevede la pct. 38 din Normele metodologice pentru aplicarea art. 48 din Codul fiscal.

Dispozițiile art. 48 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal modificat cu data de 01.06.2013 **preved imperativ condiția pe care trebuie să o îndeplinească cheltuiala cu diurna pentru a fi dedusă, aceea de a fi efectuată pentru salariați pe perioada delegării și detasării în alta localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, reprezentând indemnizațiile plătite acestora, precum și cheltuielile de transport și cazare.**

Sustinerile contribuabilului potrivit cărora diurna inclusă pe cheltuieli începând cu 01.06.2013 la cheltuieli deductibile, se încadrează la art.48 alin.(5) lit. i) „Cheltuieli deductibile limitat” ca și **cheltuieli efectuate pentru activitatea independentă**, cu mențiunea că nu a depășit limita legală reprezentând 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice și că în normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 nu se menționează

nimic la cheltuieli deductibile de statutul beneficiarului diurnei (titular PFA sau salariat), nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece, asa cum s-a retinut anterior, deductibilitatea cheltuielilor cu indemnizatia de delegare si detasare (diurna) este expres prevazuta la art.48 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in sensul trebuie sa fie efectuata pentru salariatii si in intersul serviciului, conditii pe care **X** - P.F.A. nu le indeplineste.

In speta, se face aplicarea dispozitiilor art. 5 alin. (1), art. 6, art. 7 alin. (2), art. 13 si art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

ART. 7 Rolul activ

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

ART. 13 Interpretarea legii

Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

- a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*
- b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*
- c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”*

Fata de considerentele consemnate in prezenta decizie si in baza documentelor aflate la dosarul cauzei, consideram ca organele de inspectie fiscala, in mod legal au stabilit ca suma lei reprezentand cheltuieli cu diurna externa, nu sunt deductibile incepand cu 01.06.2013, calculand, in consecinta, o diferenta de impozit pe venitul net anual de plata aferent anului 2013 de lei si accesorii in suma totala de lei.

Astfel, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia depusa de petentul X - P.F.A. cu privire la suma de lei reprezentand cheltuieli cu diurna externa, aferent carora s-a stabilit ca datorata o diferenta de impozit pe venitul net anual aferent anului 2013 in suma de lei.

In drept, art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 216 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”

In ceea ce privește accesoriile calculate pentru diferența de impozit pe venitul net anual aferent anului 2013 în suma de lei, reprezentând dobânzi de lei și penalități de întârziere de lei:

In fapt, prin contestația depusă, petentul solicită recalcularea impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar pentru anul 2013 de lei și a accesoriilor aferente în suma totală de lei, prin includerea a cheltuielii deductibile a sumei de lei reprezentând cheltuieli cu diurna externă.

In drept, pentru calculul accesoriilor sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (7) și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

ART. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 120*) Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.

ART. 120¹*) Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Având în vedere că dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar, iar prin prezenta decizie a fost respinsă contestația ca neîntemeiată cu privire la impozit pe venit stabilit suplimentar de plată pentru anul 2013 în valoare de lei, potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale”, **se va respinge contestația și cu privire la accesoriile aferente reprezentând dobânzi în sumă de lei și penalități în sumă de lei.**

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul art. 216 alin. (1) coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de catre X - P.F.A impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../12.09.2014, pentru obligatii suplimentare de plata in suma de lei formate din lei impozit pe venit net anual, lei dobanzi si lei penalitati.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.