

DECIZIA nr. 74 din 19.08.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ asupra contestației formulată de P.F.A. x, împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere cu nr.../18.06.2010, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând diferență la impozitul pe venit din activități independente în sumă de ... lei și accesorii în sumă de ... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din O.G. nr.92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport de data primirii de către petent a Deciziei de impunere nr.../18.06.2010 respectiv **18.06.2010**, și data depunerii contestației la A.F.P. Tulcea, respectiv **19.07.2010**.

Contestația este semnată și ștampilată de titularul dreptului procesual, conform prevederilor art. 206 din O.G. 92/2003 R.

În vederea soluționării contestației, prin adresa nr.../05.08.2010 D.G.F.P. Tulcea, solicită petentului să precizeze cuantumul sumei totale contestate, în conformitate cu prevederile pct.2.1 din Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005.

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, P.F.A. x, contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere cu nr.../18.06.2010 emisă în baza R.I.F. nr.../16.06.2010, cu privire la suma totală de ... lei (... lei impozit pe venit și ... lei accesorii aferente impozitului pe venit),motivând următoarele: “ în principal formulez parțial rezerve după cum urmează:

1) neacceptarea deducerii sumelor de ... lei/2006+ ... lei/2006+ ... lei/2007, în total suma de ... lei, reprezentând c/val dobânzi și asigurări RCA/Casco aferente contractului de comodat autoturism C nr... pe anii 2006-2007, care de fapt, față de accepțiunile cuprinse în actele subsecvente de transmitere a folosinței (a se vedea contract de leasing nr.../ 30.12.2004, protocolul de acceptare a retransmiterii folosinței și contractul de comodat nr.../10.01.2005), a fost redusă numai la nivelul cheltuielilor de administrare a contractului de leasing ce stă la baza comodatului cu acceptul proprietarului,

astfel încât pe cheltuieli deductibile a fost trecută numai o cotă parte aferentă folosinței autoturismului menționat, cu precizarea că prin controalele fiscale efectuate în anii precedenți, aceleași cheltuieli au fost acceptate ca fiind deductibile în întreaga lor accepțiune dată de acte subsecvente de transfer al folosinței.

2) neacceptarea deducerii sumelor de ... lei/2007 + ... lei/2007 +... lei/2008+... lei/2008+... lei/2009+... lei/2009, în total suma de ... lei, reprezentând c/val. de dobânzi, rate și asigurări Casco/RCA aferente Contractelor subsecvente de sublocațiune și de cedare a folosinței autoturismului M... pe anii 2007-2009, care de fapt, față de accepțiunile cuprinse în actele subsecvente de transmitere a folosinței (a se vedea contractul de leasing nr.../29.01.2007, contractul de sublocațiune nr.../29.01.2007, protocolul de acceptare a retransmiterii folosinței, contractul de sublocațiune nr.../29.01.2007 și contractul de cesiune nr.../10.02.2007), a fost redusă numai la nivelul cheltuielilor de administrare a contractelor de leasing și de sublocațiune cesionate cu acceptul proprietarului ce stau la baza folosinței, astfel încât pe cheltuieli deductibile a fost trecută numai o cotă parte aferentă folosinței autoturismului menționat, pentru limitarea pierderilor rezultate în exercițiul financiar.

3) neacceptarea deducerii cel puțin a unui procent de 30% din sumele de lei/2006 + ... lei/2007, respectiv a procentului calculat de 30% în sumă de ... lei (specificată eronat ... lei)/2008 + ... lei/2009 reprezentând cheltuieli aferente asigurării imobilului în care se desfășoară activitatea de sediu a contribuabilului, precum și a procentului calculat de 30% din taxa de habitat de ... lei/2009 considerată eronat ca impozit pe clădiri, în total suma de ... lei aferentă cheltuielilor cu asigurarea spațiului pentru sediu conform contractului de comodat nr.../19.04.2002 pentru cedarea folosinței unei camere de zi pe anii 2006-2009, care de fapt, față de accepțiunile cuprinse în actul de transmitere a folosinței, au fost reduse numai la nivelul cheltuielilor de administrare ce stau la baza numai a unei cote-parte aferentă folosinței spațiului menționat, pentru limitarea pierderilor rezultate în exercițiul financiar. (...)

4) neacceptarea deducerii sumei de ... lei reprezentând c/val. chit. .../16.02.2006 achitată în nume propriu la O în vederea desfășurării activității contribuabilului, pentru obținerea de informații cu ocazia cercetării locului unui accident produs la Peco , având în vedere că relația cu instituția respectivă se face prin cerere în nume propriu.

5) neacceptarea deducerii sumei de ... lei reprezentând c/val. chit.../ 19.08.2008 achitată în nume propriu la Poșta Română în vederea desfășurării activității contribuabilului, pentru a face dovada citării justițiabililor solicitată de instanțele de judecată, având în vedere că relația cu instituția respectivă se face în nume propriu.”

Față de motivațiile prezentate mai sus, în finalul contestației petentul solicită: “să reanalizați raportul fiscal și să acceptați cheltuielile menționate mai sus ca fiind deductibile, cu precizarea că în primă instanță pot accepta celelalte sume stabilite prin inspecția fiscală ca fiind nedeductibile, ...” menționând însă că, sumele neacceptate la deducere expuse la pct.3)-5) de mai sus, nefiind substanțiale, au relevanță numai sub aspect de principiu, lasând la aprecierea organelor de control fiscal legalitatea măsurilor luate în această privință.

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

Concluziile controlului au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.../16.06.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../18.06.2010, privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, prin care s-au stabilit în sarcina P.F.A. x, obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- diferențe impozit pe venit lei;
- obligații accesorii lei;

pentru anii fiscali 2006, 2007, 2008 și 2009.

Din suma totală de ... lei stabilită suplimentar de inspecția fiscală prin Decizia de impunere nr.../18.06.2010, petentul contestă doar suma totală de ... lei, reprezentând:

- diferențe impozit pe venit lei;
- obligații accesorii lei;

pentru anii fiscali 2006, 2007, 2008 și 2009.

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul A.I.F.Tulcea, au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina P.F.A. x, obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei.

In fapt, organele fiscale din cadrul A.I.F. Tulcea au efectuat o inspecție fiscală la P.F.A. x, iar rezultatele acesteia au fost consemnate în R.I.F. nr.../16.06.2010, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.../18.06.2010, privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere.

Verificarea s-a efectuat pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2009.

În urma verificării s-au constatat următoarele:

-ca urmare a neacceptării la deducere a unor cheltuieli(în cuantum total de ... lei) pe motiv că nu au fost efectuate în scopul direct al activității, sau au fost cheltuieli efectuate în scop personal, organele de control fiscal stabilesc suplimentar un impozit pe venit în sumă totală de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei;

- din totalul cheltuielilor neadmise la deducere, petentul contestă doar următoarele sume, formulând **“parțial rezerve”** astfel:

* pentru anul fiscal 2006, din totalul sumei de ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite de organul de inspecție fiscală, petentul contestă neadmiterea la deducere a următoarelor sume, reprezentând: ... lei c/v rate de asigurare CASCO, rată dobânda și ... lei c/v rate asigurare RCA pentru autoturismul C, suma de ... lei aferentă chit.../16.02.06, precum și cel puțin un procent de 30% din suma de ... lei reprezentând asigurare locuință;

* pentru anul fiscal 2007, din totalul sumei de ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite de organul de inspecție fiscală, petentul contestă neadmiterea la deducere a următoarelor sume: ... lei reprezentând c/v rate asigurare CASCO și rată dobânda, ... lei reprezentând c/val rata chirie lunara, garanție autoturism M și ... lei c/v rate asigurare RCA pentru autoturismul M, precum și cel puțin un procent de 30% din suma de ... lei reprezentând asigurare locuință;

* pentru anul fiscal 2008, din totalul sumei de ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite de organul de inspecție fiscală, petentul contestă neadmiterea la deducere a următoarelor sume: ... lei reprezentând c/val rata chirie lunara autoturism și ... lei c/v rate asigurare RCA pentru autoturismul M, procentul calculat de 30% în sumă de ... lei (specificată eronat ... lei) reprezentând asigurare locuință, precum și suma de ... lei reprezentând c/val borderou corespondență;

* pentru anul fiscal 2009, din totalul sumei de ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite de organul de inspecție fiscală, petentul contestă neadmiterea la deducere a următoarelor sume: ... lei reprezentând c/val rata chirie lunara autoturism, și ... lei c/v rate asigurare RCA pentru autoturismul M, ... lei reprezentând asigurare locuință, precum și procentul calculat de 30% în sumă de ... lei reprezentând c/val impozit pe clădiri.

Potentul nu este de acord cu diferențele stabilite aferente cheltuielilor de mai sus pentru care organele de control nu au acordat deductibilitate, și formulează prezenta contestație împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere cu nr.../18.06.2010, prin care motivează în parte diferențele la impozitul pe venit, cu motivațiile prezentate la pct.I din prezenta decizie.

În vederea soluționării contestației, prin adresa nr.../05.08.2010, organul de soluționare competent a solicitat petentului precizarea sumei totale contestate, individualizată pe naturi de debite, în conformitate cu instrucțiunile pentru aplicarea art.206 din Codul de procedură fiscală, privind Forma și conținutul contestației.

Petentul răspunde cu adresa nr... depusă la A.F.P. Tulcea în data de 16.08.2010, prin care a formulat PRECIZĂRI cu privire la cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe naturi de debite.

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

***Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile petentului referitoare la: “ neacceptarea deducerii sumelor de ... lei/2006+ ... lei/2006 + ... lei/2007, în total suma de ... lei, reprezentând c/val dobânzi și asigurări RCA/Casco aferente contractului de comodat autoturism C pe anii 2006-2007... ” și neacceptarea deducerii sumelor de ... lei/2007 + ... lei/2007 + ... lei/2008+... lei/2008+... lei/2009+... lei/2009, în total suma de ... lei, reprezentând c/val. de dobânzi, rate și asigurări Casco/RCA aferente contractelor subsecvente de sublocățiune și de cedare a folosinței autoturismului M pe anii 2007-2009 ...”, întrucât:**

- potrivit art.7, alin.(1) din Codul fiscal, contractul de leasing este definit astfel:

7. contract de leasing financiar - orice contract de leasing care îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) riscurile și beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul leasingului sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte;

b) contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului;

c) utilizatorul are opțiunea de a cumpăra bunul la momentul expirării contractului, ...”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că autoturismele C și M nu pot face obiectul unui contract de comodat cât timp se plătesc rate leasing, întrucât titularul contractelor de leasing nr.../30.12.2004 și nr.../29.01.2007, respectiv E SRL, nu este proprietar , și deci, nu poate dispune asupra bunului respectiv, astfel că petentul este în eroare considerând că prin încheierea acestor contracte de comodat la data de 10.01.2005 și respectiv

29.01.2007, autoturismele C și M devin activ corporal din patrimoniul afacerii.

Față de cele precizate mai sus, toate plățile efectuate de petent, reprezentând cheltuieli cu asigurarea și întreținerea mașinilor ce fac obiectul contractelor de comodat pentru autoturismele de mai sus, sunt nedeductibile fiscal în conformitate cu **art.48** din Codul fiscal, pentru că nu respectă regulile generale de stabilire a venitului net anual din activitățile independente:

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; (...)

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

1. Active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii.”

(7) “Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

În plus, în contractele de leasing de mai sus, se stipulează:

ART.5 “ **Proprietatea, folosința.**

1. **Autovehiculul este și rămâne în proprietatea exclusivă a LOCATORULUI (EXPOCAR) pe toată durata prezentului contract.**

2.LOCATORUL transmite UTILIZATORULUI pe durata contractului de leasing dreptul de posesie și dreptul de utilizare a autovehiculului. ...

5. **UTILIZATORULUI îi este interzis să subînchirieze, să amaneteze, să gajeze sau să dispună cu orice titlu, direct sau indirect de obiectul leasingului.** De asemenea UTILIZATORUL nu are dreptul de a transfera folosința autovehiculului către terți ...”

Având în vedere prevederile legale prezentate, rezultă că organul de control fiscal a stabilit în mod legal ca nedeductibile fiscal cheltuielile de mai sus și urmează a se respinge ca neântemeiată contestația cu privire la aceste sume, prezentate la pct.1) și 2) din contestație.

* **Referitor la cheltuielile aferente asigurării imobilului** în care petentul își desfășoară activitatea, prezentate la pct.3) din contestație, așa după cum reiese din raportul de inspecție fiscală și din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, întrucât clădirea unde petentul își are sediul nu este proprietatea PFA x și deci nu face parte din patrimoniul afacerii - **potrivit art.48, alin.4, lit.d)** din Codul fiscal citat anterior, reiese că organele de control au procedat în mod legal stabilind aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal.

- deasemenea, suma (... lei) reprezentând c/val impozit pe clădiri, reprezintă o cheltuială a petentului în nume propriu care nu servește obiectului de activitate, întrucât potrivit **art.249, alin.(1)** din Codul fiscal “Orice persoană care are în proprietate o clădire situată în România datorează anual impozit

pentru acea clădire, ...” - fiind deci o cheltuială în scop personal și nu în scopul realizării de venituri așa cum se stipulează la **art.48, alin.(4), lit.a)** din Codul fiscal, citat anterior, și întrucât petentul nu-și susține motivația cu documente justificative, afirmația sa privind “procentul calculat de 30% din taxa de habitat de ... lei/2009 considerată eronat ca impozit pe clădiri”, nu poate fi reținută.

- deasemenea, din documentele prezentate de petent, respectiv contractul de comodat nr.../19.04.2002 (aflat în copie la dosarul cauzei), la Obiectul contractului, pct.2.1, reiese că, comodatarul are drept de “folosință gratuită asupra unei camere de zi” cu acces la dependințe, din apartamentul situat în Tulcea, str. ..., proprietatea comodantului - respectiv x, ori, conform **pct. 38** din H.G. nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“Sunt cheltuieli deductibile

- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract , pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;” ori cheltuiala în sumă de ... lei reprezintă c/val impozit pe clădiri așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală și nu cheltuieli cu întreținerea așa cum sunt prevăzute și la cap.IV, pct.4.2 din contractul de comodat nr.../19.04.2002.

* **Referitor la cheltuielile reprezentând c/v chitanței** nr.../ 16.02.06 emisă de către Oficiul de Cadastru și **c/val borderoului** corespondență emis de către Oficiul de poștă, respectiv sumele de ... lei și ... lei - prezentate de petent la pct.4) și 5) din contestație - acestea nu pot dobândi calitatea de documente justificative fiind emise pe numele x și nu pe **P.F.A.** x (după cum reiese din raportul de inspecție fiscală), așa cum prevăd Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile din O.M.F.P. 1040/2004 la **pct.14**: “Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;

.....

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.”; ori în conformitate cu prevederile **art.48., alin.(4) lit.a)** din Codul fiscal, condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse sunt: “să fie efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării veniturilor, justificate prin documente”, astfel că afirmația petentului “relația cu instituția respectivă se face prin cerere în nume propriu ” - nu poate fi reținută în mod legal.

Deasemenea, potrivit **pct.15** din O.M.F.P.1040/2004, “*Documentele* care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă *pot*

*dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare” și considerăm că în mod legal organul de control fiscal a stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă sumă totală de 33.652 lei, aferente anilor fiscali 2006 - 2009, așa cum se prevede și în Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, **pct.37**: “Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art.48 alin.(4)-(7) din Codul fiscal”.”.*

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

Accesoriile în sumă de ... lei(... lei + ... lei) sunt aferente diferențelor de impozit pe venit din anii 2006 și 2007- necontestate de petent; în consecință acestea vor fi respinse ca nemotivate.

Având în vedere cele consemnate mai sus, și în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, rezultă că organele de control fiscal au stabilit în conformitate cu prevederile legale diferențele de obligații fiscale suplimentare în sarcina P.F.A. x și urmează a se respinge contestația petentului cu privire la aceste sume în valoare totală de ... lei, menținându-se în totalitate constatările organului de control fiscal.

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

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neântemeiată a contestației formulată de P.F.A. x, împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere cu nr... /14.05.2009, privind suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de ... lei și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei.

Art.2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de P.F.A. x, împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere cu nr... /14.05.2009, privind suma de ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venit aferent anilor 2006 și 2007

Art.3 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV