

DECIZIA NR 62
din 12.05.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice ..., serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre AJFP Serviciul de inspectie fiscala, privind solutionarea contestatiei formulata de catre **X** cu sediul, inregistrata la noi sub nr.....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul AJFP Serviciul de inspectie fiscala persoane fizice , prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de echipa de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si /sau intr-o forma de asociere nr. referitor la obligatiile fiscale suplimentare in suma totala de **lei** .

Suma contestata se compune din :

- ... **lei** impozit pe venit suplimentar aferent anului 2011;
- **lei** dobanzi/majorari aferente impozitului pe venit suplimentar ;
- **lei** penalitati aferente impozitului pe venit ;

Avand in vedere prevederile art. 352, alin 1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala , potrivit carora : " 1) Dispozitiile prezentului cod se aplica numai procedurilor administrative incepute dupa intrarea acestuia in vigoare " contestatia este solutionata in baza normelor legale in vigoare la data cand s-a nascut dreptul contestatarului la actiune

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , in raport de data comunicarii prin posta cu confirmare de primire a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de echipa de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si /sau intr-o forma de asociere nr., respectiv in 26.11.2015 , si de data depunerii contestatiei la Oficul Postal respectiv 28.12.2015, conform stampilei Oficiului Postal

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 206, si 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , D.G.R.F.P. este investita sa solutioneze pe fond contestatia.

I. X contesta partial . Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de echipa de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si /sau intr-o forma de asociere nr./19.11.2015 referitor la obligatiile fiscale suplimentare in suma totala de lei ., mentionand urmatoarele :

Petenta sustine ca suma de lei reprezintă impozit pe venitul net anual aferent anului 2011, suma calculata de organul fiscal ca urmare a scoaterii din cheltuielile deductibile a sumei de lei reprezentând avansul achitat la contractul de leasing nr/16.11.2006.

X , a achizitionat autoturismul in decembrie 2006 prin leasing financiar cu SC SA , fiind UTILIZATOR, nu PROPRIETAR.

In luna decembrie 2010 s-a încheiat plata contractului de leasing de X ... si s-au încheiat actele de proprietate pentru autoturism, in baza prevederilor legale. Cheltuielile deduse pana la data când a devenit proprietar au fost ratele de leasing financiar si nu amortisment fiscal.

Contribuabila mentioneaza ca in anul 2011X a dedus suma de lei reprezentând c/val avansului pentru încheierea contractului de leasing din anul 2006, in calitate de proprietar al autoturismului, deoarece in cei 4 ani ai contractului de leasing acesta suma nu a fost inclusa in cheltuieli deductibile si s-a calculat si achitat un impozit pe venit la o baza impozabila mai mare, in care nu s-a cuprins suma pentru cumpărarea acestui autoturism , respectiv avansul plătit, deloc.

X afirma ca considerentele pentru care avansul a fost inclus pe cheltuieli deductibile in anul 2011 sunt următoarele:

- in decembrie 2010 X a devenit proprietarul autoturismului;
- pe parcursul derulării contractului de leasing financiar respectiv cei 4 ani X putea legal sa renunte sau sa nu finalizeze contractul de leasing pentru acest autoturism in calitatea de utilizator pe care o avea;

Petenta considera ca plata cu avansul a fost cuprinsa in exercitiul financiar ai anului 2011 , fara incalcarea prevederilor art.48 alin.4.lib.b Cod Fiscal , deoarece X a devenit proprietar, cartea de identitate a autoturismului fiind trimisa de SC SA in cursul lunii ianuarie 2011, pe numele noului proprietar X, in aceasta perioada circulând cu dovada.

In prezent autoturismul este in proprietatea X si functionează pentru serviciile aferente biroului notarial.

Fata de cele prezentate X solicita desfiintarea partiala a actului administrativ fiscal contestat pentru suma totala de ... lei reprezentand impozit pe venit suplimentar in suma de lei si obligatiile de plata accesorii aferente .

II.Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de echipa de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si /sau intr-o forma de asociere nr./19.11.2015, în urma efectuării inspectiei fiscale partiale la X, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contribuabilului următoarele obligatii fiscale suplimentare de plata:

-Impozit pe venit stabilit in plus in suma totala de..... **lei din care petenta contesta lei** ;

-obligatii fiscale accesorii in suma totala de lei (.... lei dobânzi de intarziere + lei penalitati de intarziere) din care petenta contesta : lei dobânzi si lei penalitati ,

-TVA stabilit suplimentar in suma de lei, necontestata de petenta ;

-obligatii fiscale accesorii in suma totala de lei (.... lei dobânzi de intarziere + lei penalitati de intarziere) necontestata de contribuabila

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de echipa de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si /sau intr-o forma de asociere nr./19.11.2015, s-au stabilit urmatoarele , referitor la sumele contestate:

.Referitor la impozitul pe venit aferent anului 2011 respectiv constatari privind baza de impunere a impozitului pe venit pentru anul 2011.

Din evidenta contabila condusă în partidă simplă, pe baza registrului jurnal de incasari si plati (facturi întocmite pentru serviciile prestate, chitante pentru încasarea contravalorii serviciilor prestate de contribuabil, facturi ce reprezintă achizitii, bonuri fiscale, documente de plata, extrase de cont), organele de inspectie au constatat deficiente in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor declarate de contribuabil, respectiv contribuabilul a dedus in mod eronat cheltuieli in valoare totala de lei, care reprezintă contravaloarea avansului din contractul de leasing nr./16.11.2006 încheiat cu SC SA pentru achizitia autoturismului

Desi avansul a fost achitat de către contribuabil cu ordinele de plata din noiembrie 2006, in mod eronat contribuabilul a înscris aceste plati in registrul jurnal de incasari si plati la sfârșitul anului 2011 plățile nefiind aferente exercitiului financiar al acestui an. Contribuabilul a incalcat prevederile art.48, alin.(4), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, deoarece cheltuiala a fost cuprinsa în cheltuielile altui exercitiu financiar decât al anului în cursul căruia a fost platita .

Echipa de inspectie fiscala a constatat de asemenea faptul ca suma de lei nu ar fi fost deductibila integral nici in anul 2006, deoarece contribuabilul avea obligatia sa isi deducă toata valoarea autoturismului in conformitate cu prevederile art.24 din Codul Fiscal, respectiv prin calcularea amortizării fiscale.

Tinând cont de data receptiei autoturismului (30.11.2006), contribuabilul avea obligatia de a recupera valoarea acestor cheltuieli prin deducerea amortizării începând cu luna următoare receptiei, respectiv cu luna decembrie 2006, in conformitate cu prevederile art.24, alin (11), lit a) din acelasi act normativ.

. Astfel avand in vedere faptul ca restul valorii plătite pentru autoturism a fost dedusa in perioada 01.12.2006-30.11.2010, contribuabilul avea obligatia sa cuprindă si avansul in valoarea amortizata.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca s-au incalcat prevederile art.48, alin.(4), lit.b) c) , 48, alin (7), lit i) si art 24 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul si a stabilit un venitul net stabilit suplimentar pentru anul 2011 este in suma de lei respectiv un impozit pe venit suplimentar in suma de **lei**

Pentru nevirarea impozitului pe venit suplimentar in suma de lei echipa de inspectie fiscala a stabilit accesorii aferente in suma de lei reprezentand dobanzi /majorari si in suma de lei reprezentand penalitati de intarziere calculate in baza art

119 alin (1) , 120 alin (7) precum si art. 120¹ alin (1) si (2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , pentru perioada 07.08.2012-17.11.2015

III. Avand in vedere constatările organului de impunere fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Referitor la suma de lei reprezentand impozit pe venit suplimentar aferent anului 2011 stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de echipa de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si /sau intr-o forma de asociere nr.11.2015 precum si la dobanzi /majorari de intarziere aferente impozitului pe venit in suma de lei si penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit in suma de lei.

Cauza supusa solutionarii este daca DGRFP prin Serviciul de solutionare contestatii se poate pronunta asupra diferentei de impozit pe venitul in suma de lei si accesoriile aferente stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de echipa de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si /sau intr-o forma de asociere nr./19.11.2015 in conditiile in care echipa de inspectie fiscala nu a analizat deducerea amortizarii fiscale pe toata durata normala de functionare a autoturismului .

In fapt organele de inspectie au constatat deficiente in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor declarate de contribuabil, respectiv contribuabilul a dedus in mod eronat cheltuieli in valoare totala de lei, care reprezintă contravaloarea avansului din contractul de leasing nr...../16.11.2006 încheiat cu SC..... SA pentru achizitia autoturismului,

Desi avansul a fost achitat de către contribuabil cu ordinele de plata din noiembrie 2006, in mod eronat contribuabilul a înscris aceste plati in registrul jurnal de incasari si plati la sfârșitul anului 2011 plățile nefiind aferente exercitiului financiar al acestui an.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca X a incalcat prevederile art.48, alin.(4), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, deoarece cheltuiala a fost cuprinsa în cheltuielile altui exercitiu financiar decât al anului în cursul căruia a fost platita .

Echipa de inspectie fiscala a stabilit de asemenea faptul ca suma de lei nu ar fi fost deductibila integral nici in anul 2006, deoarece contribuabilul avea obligatia sa isi deducă toata valoarea autoturismului in conformitate cu prevederile art.24 din Codul Fiscal, respectiv prin calcularea amortizării fiscale.

Tinând cont de data receptiei autoturismului (30.11.2006), contribuabilul avea obligatia de a recupera valoarea acestor cheltuieli prin deducerea amortizării începând cu luna următoare receptiei, respectiv cu luna decembrie 2006, in conformitate cu prevederile art.24, alin (11), lit a) din acelasi act normativ.

.Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca s-au incalcat prevederile art.48, alin.(4), lit.b) c) , 48, alin (7), lit i) si art 24 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul si a stabilit un venitul net stabilit suplimentar pentru anul 2011 este in suma de lei respectiv un impozit pe venit suplimentar in suma de lei

Pentru nevirarea impozitului pe venit suplimentar in suma de lei echipa de inspectie fiscala a stabilit accesorii aferente in suma de lei reprezentand dobanzi /majorari si in suma de lei reprezentand penalitati de intarziere calculate in baza art 119 alin (1) , 120 alin (7) precum si art. 120¹ alin (1) si (2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , pentru perioada 07.08.2012-17.11.2015.

In drept sunt aplicabile prevederile art. 48 alin (4) si (7) , art 24 alin (1) coroborate cu pct 37 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal care precizeaza:

Codul fiscal:

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

ART. 48

(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;

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;

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;

Norme metodologice:

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.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Din prevederile legale enuntate se retin urmatoarele :

Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului , deductibile pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla .

Conditile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile care sunt aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt : sa fie efectuate in interesul direct al activitatii , sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate prin documente , sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite.

De asemenea , **pentru a putea fi deduse** cheltuielile de achizitie a mijloacelor fixe , in speta cheltuielile cu achizitia autoturismului , **trebuie sa respecte regulile privind amortizarea**

In speta art 24 alin (1) si art 25 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal **specifica :**

ART. 24

Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

ART. 25

Contracte de leasing

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

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

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

Avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta se retine ca cheltuielile aferente achizitionarii autoturismului se recupereaza din punct de vedere fiscal pe calea amortizarii. De asemenea , in conformitate cu prevederile legale , mai sus enuntate , **amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing financiar se face de catre utilizator** avand in vedere ca **utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar .**

De asemenea , in conformitate cu HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe ,durata normală de functionare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a mijloacelor fixe **pe calea amortizării**. În consecinta, se retine ca durata normală de functionare **inscrisa in** Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe **pentru autoturisme este cuprinisa intre 4- 6 ani**

Pe de alta parte cheltuielile cu achizitionarea in leasing financiar a unui autoturism se recupereaza pe calea amortizarii iar orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei in conformitate cu pct 13 si 44 din Ordinul 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care specifica :

" 13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

“44. Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si tinând cont de data receptiei autoturismului (30.11.2006), contribuabilul avea obligatia de a recupera valoarea acestor cheltuieli (respectiv valoarea avansului) prin deducerea amortizării începând cu luna următoare receptiei, respectiv cu luna decembrie 2006, in conformitate cu prevederile art.24, alin (11), lit a) si art 25 din acelasi act normativ mai ales ca din punct de vedere fiscal utilizatorul unui autoturism achizitionat prin leasing financiar este tratat ca proprietar

Prin referatul transmis la dosarul cauzei , organele de inspectie fiscala precizeaza ca restul valorii plătite pentru autoturism a fost dedusa in perioada 01.12.2006-30.11.2010, **fara ca acesta sa analizeze deducerea amortizării fiscale pe toata durata normala de functionare a autoturismului 4-6 ani**

Avand in vedere cele retinute si prevederile legale mai sus enuntate organul de solutionare a contestatiilor nu se poate pronunta asupra cuantumului diferentei de impozit pe venit datorat de petenta in conditiile in care echipa de inspectie fiscala nu a facut analiza sumelor care se recupereaza pe calea amortizarii pe toata durata normala de functionare a autoturismului astfel incat se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin (3) si alin (3⁵) din OG . 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , coroborat cu pct 11.5 si 11.6 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codului de procedura fiscala care precizeaza:

ART. 216

Soluții asupra contestației

.....

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3[^]1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

Astfel, având în vedere prevederile legale aplicabile în speta și ținând cont că organul care a efectuat activitatea de control nu s-a pronunțat asupra amortizării fiscale pe durata de funcționare normală a mijlocului fix se reține că organul de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța asupra cuantumului obligațiilor datorate de **Birou Individual Notarial AVRAM ADRIANA** motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de echipa de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și /sau într-o formă de asocieră nr./19.11.2015 pentru suma de lei reprezentând impozitul pe venit stabilit suplimentar și accesoriile aferente reprezentând lei dobânzi /majorări de întârziere aferente impozitului pe venit și lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe venit ;

Referitor la refacerea inspecției fiscale în conformitate cu prevederile art 352 alin (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală în vigoare la data emiterii prezentei decizii, refacerea inspecției fiscale dispusă prin decizii de soluționare a contestațiilor emise după data de 1 ianuarie 2016 .

În drept art 129 alin(1) (2) (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art.94 alin (3) din aceeași lege , specifică :

ART. 129

Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în

procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.

"ART. 94

Stabilirea creanțelor fiscale sub rezerva verificării ulterioare

(3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale sau ca urmare a inspecției fiscale ori a verificării situației fiscale personale)*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate urmează ca AJFP.... Serviciul de inspecție fiscală prin altă echipă de inspecție fiscală să analizeze deducerea amortizării fiscale pe toată durata de amortizare să emită după caz o nouă decizie de impunere referitoare la impozitul pe venit suplimentar și accesoriile aferente dacă este cazul

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se,

DECIDE :

1 Desființarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de echipa de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și /sau într-o formă de asocieră nr./19.11.2015 pentru suma totală de lei respectiv :

- lei impozit pe venit suplimentar aferent anului 2011;
- lei dobanzi/majorări aferente impozitului pe venit suplimentar ;
- lei penalități aferente impozitului pe venit ;

urmand ca organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP prin altă echipă să analizeze amortizarea fiscală a autoturismului pe durata de funcționare și să se pronunțe asupra ei și după caz să emită o nouă decizie de impunere pentru impozitul pe venit vizând aceeași perioadă , și aceleași obligații fiscale verificate

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

DIRECTOR GENERAL,

.....