



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agencia Națională de
Administrare 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.56/2011

DECIZIA NR. 44 /21.09.2011

privind soluționarea contestației depuse de **P.F.A. C G** din B, Str..., Nr. ..., Sc. ...,
Ap., înregistrată la D.G.F.P. Bistrița - Năsăud sub nr.../31.08.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița - Năsăud, a fost sesizată, prin adresa nr.../30.08.2011, de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud în legătură cu contestația depusă de **P.F.A. CG** din B, CUI

Contestația este formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.../27.07.2011 (filele nr.26-30) 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 2010 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.

Din analiza documentelor existente la dosar, rezultă următoarele:

I. Prin Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr..., încheiat la data de 25.07.2011(filele nr.13-24), care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate și a vizat verificarea perioadei 01.01.2006-31.12.2010, organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud au stabilit, printre altele, suplimentar obligații în cuantum de ... **lei**, reprezentând impozit pe venit pentru anul 2010.

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 contravaloare combustibil aferent perioadei 01.01.2010-31.12.2010, (anexa nr. 8 la Raportul de inspecție fiscală – filele nr. 11-12).

Față de aspectele reținute în contestație, organele de control precizează că nu se încadrează la excepția prevăzută de art. 48 alin. (7) lit . 1¹) pct. 1 din Codul fiscal, deoarece activitatea desfășurată de contribuabil nu presupune transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității, nici nu există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport. De altfel, se reține că petenta în perioada verificată nu a avut salariați, iar ordinele de deplasare anexate la constestație nu au fost prezentate în timpul controlului.

În drept, organele de control își întemeiază măsurile pe prevederile art. 48, alin. (7) lit. 1¹ din Codul fiscal.

II. Împotriva deciziei de impunere nr.../27.07.2011 (filele nr.26-30) contribuabilul depune contestația înregistrată la registratura D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../22.08.2011 și la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr./23.08.2011 (fila nr.38).

Prin contestația formulată se solicită anularea ca nelegală și netemeinică a deciziei de impunere cu privire la diferența de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar de organele de control pentru anul 2010, în sumă de ... **lei**, ca urmare a diminuării cheltuielilor deductibile cu suma de **lei** (...×16%).

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

- autoturismul, proprietate personală, BN, s-a folosit pentru deplasarea la locul de efectuare a lucrărilor solicitate de beneficiari;

- lucrările de verificări, analize, evaluări s-au efectuat în diferite locații din județ precum și în afara județului;

- nu s-au putut folosi mijloace de transport public și nici nu s-a procedat la închirierea de mijloace de transport, având în vedere că locurile de desfășurare a lucrărilor erau situate la distanță mare de stațiile mijloacelor de transport. Specificul activității desfășurate implică folosirea anumitor scule, dispozitive, trusă TSA 3, care nu au caracterul unui bagaj portabil, fiind de greutate mare. Prin urmare, s-a folosit autoturismul personal, care a permis deplasarea rapidă, fără pierdere de timp pentru așteptarea mijloacelor de transport după un orar specific;

- nu a avut posibilitatea legală de a factura cheltuielile de transport și de a le include în factura întocmită către beneficiar (ar fi implicat plata impozitului și pe cheltuielile efectuate). Prin urmare s-a considerat că prețul carburantului folosit, pentru care am primit bonuri fiscale, acoperă parțial cheltuielile de transport și se pot asimila cu cele deductibile.

- în anul 2010 s-au efectuat un număr de 16 lucrări, pentru diferiți beneficiari (executori judecătorești, lichidatori judiciari, societăți comerciale) realizând un venit brut total de ... lei;

-locul de deplasare în județ sau în alte județe este stabilit prin ordine de deplasare, de comun acord cu beneficiarii lucrărilor, având ca sarcină și transportul unui reprezentant sau delegat la acea locație, pentru a pune la dispoziție toate bunurile supuse expertizării, verificării sau evaluării;

- autoturismul folosit are un consum redus de carburant și nu a fost folosit pentru nevoile de transport ale familiei.

- petenta consideră că în motivarea făcută ca temei legal pentru neinclusiunea cheltuielilor cu carburantul în categoria cheltuielilor deductibile, respectiv art. 48 alin. (7) din Codul fiscal, nu s-au avut în vedere prevederile pct. 45¹ (1) litera f) din H.G. nr. 488/2009 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr 44/2004.

Locul de desfășurare a activității, respectiv culegerea de date în teren, verificări, măsurători, era diferit de sediu, deplasarea cu autoturismul s-a făcut exclusiv în scopul realizării lucrărilor respective, incluzând și transportul unor scule, dispozitive, inclusiv transportul unui delegat la acea locație pentru a pune la dispoziție toate bunurile supuse expertizării, verificării sau evaluării, precum și a documentelor necesare. Astfel, petenta consideră că neinclusiunea cheltuielilor cu carburantul în categoria celor deductibile nu este corectă și temeinic justificată.

-cunșturul cheltuielilor de transport nu a putut fi stabilit în mod concret și real din lipsa unei modalități legale de cuantificare, motiv pentru care s-a considerat ca fiind parțial acoperite prin deducerea din totalul cheltuielilor a celor cu carburantul.

În concluzie, petenta solicită analizarea și aprobarea includerii sumei de ... lei reprezentând cheltuielile cu carburantul, în categoria celor deductibile pentru anul 2010 și implicit recalcularea bazei de impozitare la nivel corespunzător.

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

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, petenta a înregistrat în evidența contabilă suma de lei reprezentând cheltuieli aferente combustibilului utilizat pentru transportul cu mașina proprietate personală, pentru anul 2010, conform anexei nr. 8 (filele nr.11-12).

Organele de control consideră cheltuielile în sumă de ... lei ca fiind nedeductibile fiscal, întemeindu-și măsura, în drept, pe prevederile art. 48 alin. (7) lit. 1¹ din Codul fiscal, așa cum a fost modificat prin O.U.G. nr. 34/2009 și prin O.U.G. nr. 117/2010, conform căruia nu intră în categoria cheltuielilor deductibile, în perioada 01.05.2009-31.12.2011 cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului.

Față de ordine de deplasare (filele nr. 1-9) depuse de petentă împreună cu contestația, organele de control deși aveau posibilitatea să-și exprime un punct de vedere, nu au procedat în consecință, precizând în referatul cu propuneri de soluționare că nu au fost prezentate cu ocazia controlului.

În opinia contestatarii, cheltuielile privind combustibilul utilizat pentru mașina proprie, sunt deductibile fiscal, acestea intrând în excepția prevăzută de art. 48 alin. (7) lit 1¹, pct. 1 din Codul fiscal “*transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității*”, considerând locul de desfășurare a activității toate locațiile ce implică verificări ,expertize, evaluări pe teren .

În raport cu documentația de la dosar și actele normative precitate organul de soluționare urmează să stabilească dacă contestatara se încadrează în excepția prevăzută de art. 48 alin. (7) lit. 1¹, pct. 1 din Codul fiscal, în sensul că, în cazul concret, folosirea autoturismului poate fi asimilată cu transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității iar pe cale de consecință are dreptul de a deduce cheltuielile cu combustibilul destinat utilizării pentru autovehicul.

Tratamentul fiscal pentru perioada incidentă speței este reglementat de prevederile **art.48 alin. (4) și alin. (7) lit. 1¹** din Codul Fiscal coroborat cu cele ale **pct. 39¹** din H.G. nr. 488/30.04.2009 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr 44/2004 și **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.

Astfel, art. 48 alin. (4) din Codul fiscal stabilește 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).....; [...].

Art. 48 alin. (7) lit. 1¹ din Codul fiscal introdus prin O.U.G. nr. 34/2009 și menținut prin O.U.G. nr. 117/2010, prevede categoriile de **cheltuieli care nu sunt deductibile fiscal, limitate în timp la perioada 01.05.2009-31.12.2011**, astfel:

1¹) în perioada 1 mai 2009-31 decembrie 2011, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri,

incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1.vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi."

Pct. 39¹ din H.G. nr. 488/30.04.2009 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr 44/2004, (completare dată în aplicarea O.U.G. nr. 34/14.04.2009):

Termenii și expresiile prevăzute la art. 48 alin. (7) lit. l¹ pct.1 au semnificațiile prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

Pct. 45¹(1) din Normele metodologice de aplicare a art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 (introdus de pct. 5 al literei C de la articolul unic din H.G. nr. 488/2009) prevede:

În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal [a art. 21 alin. (4) lit. t) – Titlul II „Impozit pe profit” precum și a art. 48 alin. (7) lit. l¹) pct. 1 – Titlul III „Impozit pe venit ”] din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a)

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

[.....].

În conformitate cu normele legale precitate pentru ca petenta să beneficieze de deducerea cheltuielilor aferente consumului de combustibil utilizat de autoturismul proprietatea personală, nu este suficient ca acestea să fie efectuate în scopul realizării veniturilor (condiție necombătută de organele de control), ea trebuind, pentru perioada mai 2009–decembrie 2011, să îndeplinească cerințele impuse prin O.U.G. nr. 34/2009 și O.U.G. nr. 117/2010, adică să facă parte din

categoria celor exclusiv folosite pentru transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității.

Din analiza textelor de lege antecitate [art. 48 alin. (7) lit. 1¹] coroborat cu normele de aplicare [pct. 45¹ (1)] rezultă **condițiile cumulative** pe care trebuie să le îndeplinească contribuabilul pentru a beneficia de dreptul de deducere prevăzut ca excepție de actul normativ și invocat de petentă în contestație. Astfel, în speță, dreptul de deducere ar fi întemeiat în prezența următoarelor elemente:

1. vehiculul pentru care se solicită deducerea să fie utilizat exclusiv pentru transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității; și când
2. există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport ;
3. există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.

Este limpede că contribuabilul nu se încadrează în condițiile impuse, acesta neavând personal angajat, care ar necesita transportul la și de la locul de muncă, situație ce exclude încheierea acordului colectiv prevăzut de lege.

De altfel, acordul colectiv presupune existența unui număr de angajați care să justifice cheltuielile cu combustibilul și încadrarea mijlocului de transport în excepțiile strict și limitativ prevăzute de normele în vigoare.

Or, neîndeplinirea acestei condiții exclude, legal și logic, posibilitatea contribuabilului de a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Așa fiind, cheltuielile cu combustibilul în sumă totală de ... **lei** nu sunt deductibile fiscal, urmând ca impozitul pe venit aferent, în sumă de ... **lei** , să fie respins.

De altfel, prin O.U.G. nr. 34/2009 s-a urmărit restricționarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pentru o perioadă limitată în timp, ca măsură menită să reducă volumul cheltuielilor bugetare, în vederea păstrării echilibrelor bugetare.

În legătură cu ordinele de deplasare anexate la contestația depusă (filele nr. 1-9) , ca material probator pentru justificarea cheltuielilor cu carburantul, precizăm că nu sunt relevante în susținerea cauzei, deoarece aceste documente sunt folosite strict pentru decontarea cheltuielilor efectuate cu ocazia delegației, fiind reglementate legal de prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) și art. 48 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal.

Chiar și în această ipoteza - a cheltuielilor aferente pentru perioada delegării - pentru a putea fi deductibile trebuie să fie probate cu documente justificative (ordine de deplasare - delegație cod 14-5-4) care trebuie să conțină un minim obligatoriu de informații impuse de Ordinul M.E.F. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, din care să rezulte explicit natura cheltuielilor de delegare și deplasare (transport, diurnă, cazare). Or, și în această situație, contestatarul nu demonstrează natura acestei cheltuieli, documentele prezentate – ordinele de deplasare partea față (filele nr. 1-9) - nu dețin aceste date și informații, neprezentându-se un decont cu cheltuielile defalcate pe fiecare natură de cheltuială.

Pe cale de consecință, pentru impozitul pe venit aferent cheltuielilor cu combustibilul, în sumă de ... **lei** , urmează a se pronunța soluția de respingere.

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. C G** din Bistrița pentru suma ...**lei** reprezentând impozit pe venit din activități independente și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr..../27.07.2011 pentru această sumă.

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

p.DIRECTOR EXECUTIV,
L.S.

<http://www.anaf.ro/wps/portal/Bistrita>