



DECIZIA nr. 20 din 2010

privind soluționarea contestației formulate de

I.I. XY,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr.../2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală – Persoane fizice 1, prin adresa nr.../2010, asupra contestației formulate de **I.I. XY**, cu sediul în Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 1, în sumă totală de ... lei, obiectul contestației fiind suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. I.I. XY, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr.../2010, recalcularea impozitului pe venit stabilită suplimentar și a dobânzilor aferente, prin acceptarea unor cheltuieli prevăzute în anexa 1 la contestație, invocând următoarele motive:

1. **I.I. XY** susține, că cheltuielile de întreținere al autoturismelor cu numărul de înmatriculare HR și HR au fost nelegal introduse în situația sumelor neacceptate la cheltuieli și nu a considerat ca necesară existența unui contract de închiriere sau de comodat, negăsind nici o prevedere legală, care obliga persoana fizică titular al unei foste activități independente sau mai recent întreprindere individuală să-și facă cu sine însuși contract de închiriere sau de comodat.

2. Referitor la contravaloarea polițelor de asigurare RCA, CASCO și asigurare de viață, contestatorul susține, că nu poate să prezintă polițele de asigurare, întrucât acestea sunt documente de control în trafic, având obligația de a fi păstrate în autovehicule, unele neavând pe vremuri și nici actualmente numere de serie tipărite drept pentru care nu sunt considerate documente fiscale.

3. Referitor la contravaloarea cursului ECDL contestatorul susține, că școlile de șoferi având obligația de a se dota cu rețea de calculatoare și cu soft adecvat întrucât examenele teoretice vor fi susținute pe calculator, ceea ce a și urmat, fapt pentru care simulările de examen, pregătirea teoretică, precum și postul de conducere toate sunt simulate pe calculator. Totodată calculul de combustibil, completarea fișelor de școlarizare, cererile obligatorii în vederea obținerii permisului de conducere, contractele de școlarizare, precum și întocmirea diferitelor adrese, tabele, toate modificările intervenite pe linie profesională difuzat prin internet a adus ca cursul ECDL, conform HG 44/22.01.2003, pct. 54, alin. 21, să fie considerat cheltuieli deductibile pregătirea profesională pentru contribuabili și salariații lor.

4. Referitor la montarea instalației GPL cu 6 zile înaintea datei întocmirii contractului de vânzare-cumpărare al autoturismul, contestatarul explică această situație, prin faptul, că cu ocazia întocmirii contractului de vânzare-cumpărare în certificatul de înmatriculare se trece data înstrăinării, data de la care în timp de 15 zile trebuie efectuată transcrierea, iar la RAR s-a făcut odată identificarea autoturismului și omologarea instalației.

5. Referitor la contravaloarea detergentului Promax contestatorul solicită eliminarea din situația sumelor neacceptate la deducere a poziției 3, întrucât acesta se utilizează la spălarea autoturismului.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice 1, referitor la cele contestate, au constatat următoarele:

1. Referitor la cheltuielile de întreținere al autoturismelor cu nr. de înmatriculare HR ... și HR ...:

Au fost înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți cheltuieli, care reprezintă diferite piese și accesorii auto (enumerare în Anexa nr. 2 la R.I.F. nr.../2010), achiziționate pentru repararea autoturismului marca DACIA 1310, anul fabricației 1984, cu numărul de înmatriculare HR ..., proprietatea personală a contribuabilului, nefiind în patrimoniul afacerii și nu a fost încheiat nici contract de închiriere și nici contract comodat.

Au fost înregistrate cheltuieli conform chitanțelor emise de Primăria ..., reprezentând „taxa garaj”, în condițiile în care nu există nici un garaj în patrimoniul afacerii și nici contract de închiriere sau comodat încheiat pentru

folosirea unui garaj. Proprietarul autoturismului HR ... cât și garajului metalic fiind XY, astfel contribuabilul făcând confuzie între patrimoniul afacerii și patrimoniul personal.

2. Referitor la contravaloarea polițelor de asigurare RCA, CASCO și Asigurare de viață:

Au fost înregistrate la cheltuieli mai multe plăți efectuate către Ardaf SA, Asirom SA și Omniasig SA, reprezentând RCA și CASCO pentru autoturismul marca DACIA 1310 cu numărul de înmatriculare HR ..., fiind în proprietate personală, nefiind în patrimoniul afacerii, astfel nu au fost respectate prevederile art. 48, alin. 4, lit. d, punctul 1 – pentru care nu a fost încheiat nici un contract de închiriere și nici contract de comodat. Cu privire la asigurarea de viață și asigurarea de persoane, contribuabilul nu a putut prezenta polițe de asigurare, astfel aceste cheltuieli nu au fost acceptate la deducere. În conformitate cu prevederile O.1040/2004 pct. 29-31 contribuabilul era obligat să păstreze documentele justificative, care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă în partidă simplă.

3. Referitor la cheltuielile aferente cursului ECDL:

Contribuabilul a înregistrat la cheltuieli în Registrul jurnal de încasări și plăți, taxele plătite către SC Q SRL, pentru cursul de ECDL Complet, care nu a fost efectuat în interesul direct al activității.

4. Referitor la montarea instalației GPL:

A fost înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți factura fiscală nr.../2007, emisă de W SA, reprezentând „manoperă” și „material” în valoare de ... RON, pentru care a fost achitat un avans de ... RON conform chitanța nr.../2007, iar restul sumei la data de 2007, conform chitanței nr.... Din declarația contribuabilului se rezultă, că aceste reparații de fapt reprezintă o instalație GPL la autoturismul Daewoo Cielo cu nr. de înmatriculare HR ..., care la data instalării GPL nu era în patrimoniul afacerii, fiind cumpărat, data încheierii contractului de vânzare-cumpărare, numai la ..2007.

5. Referitor la contravaloarea detergentului Promax:

Contribuabilul a achiziționat de la Pronto Universal SRL „Promax detergent automat vrac 20 kg” la prețul de ... lei, organul de inspecție fiscală nu a acceptat ca cheltuieli deductibile, stabilind că folosirea de detergent nu este în interesul activității.

Organul de inspecție fiscală a constatat că prin operațiunile efectuate de contribuabil s-au încălcat prevederile art.48 din Legea nr.571/2003, cu completările și modificările ulterioare, în sensul că aceste cheltuieli nu au fost justificate cu documente legal întocmite, că sunt efectuate în interesul direct al activității.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei

precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se reține:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor contestate, în condițiile în care contestatarul prin argumentele aduse nu demonstrează o altă situație de fapt, decât cea stabilită de organul de control.

În fapt, contribuabilul, în perioada verificată 2004 – 2008, prin activitate independentă, a exercitat activitatea de instructor auto – pregătire practică. În registrul jurnal încasări-plăți, printre altele, a înregistrat cheltuieli și cu:

- diferite piese și accesorii auto pentru repararea autoturismului marca DACIA 1310, anul fabricației 1984, cu numărul de înmatriculare HR ..., proprietatea personală a contribuabilului;
- taxa garaj, plătită la Primăria ...;
- contravaloarea polițelor de asigurare RCA, CASCO și Asigurare de viață;
- taxele plătite către SC q SRL, pentru cursul de ECDL Complet;
- factura fiscală nr.../2007 emisă de w SA, reprezentând „manoperă” și „material” în valoare de ... RON, din declarația contribuabilului se rezultă, că aceste reparații de fapt reprezintă o instalație GPL la autoturismul Daewoo Cielo cu nr. de înmatriculare HR ..., care la data instalării GPL nu era în patrimoniul afacerii;

-achiziționarea de detergent automat vrac 20 kg.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere, la determinarea venitului impozabil, cheltuielile sus menționate, pe motiv că contribuabilul nu a putut dovedi, că autoturismele în cauză, pentru care au fost efectuate cheltuielile, sunt în patrimoniul afacerii, fapt ce trebuie dovedit cu Registrul-inventar, în care se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității care constituie patrimoniul afacerii, sau contract de închiriere/comodat. Cheltuielile cu cursul de ECDL Complet sau achiziționarea de detergenți nu au fost acceptate la deducere pe motivul, că acestea nu au fost efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării venitului.

În drept, regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă sunt reglementate de prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (aplicabil pe anii 2005 – 2007), conform cărora:

„(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, [...]”

iar alin. 4 stabilește condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, astfel:

„(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;

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

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;

3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;[...]”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în explicitarea prevederilor art. 48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

„37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, 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 aferente 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.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- **cheltuielile cu pregătirea profesională pentru contribuabili și salariații lor;**

- **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;”**

iar la alin. 7 sunt prevăzute cheltuielile care nu sunt deductibile, printre care sunt și:

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

d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h);

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

Cu privire la evidențe, art. 48 alin. 8 și, precizează:

„(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.

(9) În Registrul-inventar se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității.”

Din textele de legi sus menționate, se reține, că la determinarea venitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă îndeplinesc condițiile prevăzute de lege, cum ar fi: să fie efectuate în interesul direct al activității, să fie efective și justificate cu documente legal întocmite, precum și cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă.

Conform legii, o activitate se desfășoară cu bunuri aflate în patrimoniul activității și/sau cu bunuri închiriate sau comodate conform contractelor, iar deductibilitatea cheltuielilor și proporția acestora depinde de proprietatea și modul de folosire a bunurilor în cauză. Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, la pct. 41 definește patrimoniul afacerii, astfel: **„Toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii.”**

Din documentele aflate în dosarul cauzei, respectiv din conținutul raportului de inspecție fiscală s-a rezultat, că activitatea independentă în perioada verificată nu a avut nici un bun în patrimoniu, respectiv nici autoturism și nici garaj, fapt ce se rezultă și din registrul inventar (aflat în copie în dosarul cauzei). Pentru aceste bunuri nu a fost încheiat nici contract de închiriere sau de comodat.

Din textele de legi sus menționate se rezultă, ca cheltuielile cu funcționarea și întreținerea bunurilor, precum și cu primele de asigurare sunt deductibile numai în condițiile în care bunurile fac parte **din patrimoniul afacerii**, sau fac obiectul unui contract de comodat, în care caz cheltuielile sunt deductibile numai în proporția utilizării acestor bunuri în scopul afacerii stabilit prin contract.

Titularul activității independente putea să opteze pentru trecerea bunurilor de proprietatea personală în patrimoniul afacerii, sau utilizarea acestora pe baza unui contract de comodat, condiții pentru deductibilitatea unor cheltuieli prevăzute de lege, dar având în vedere faptul, că titularul activității independente nu s-a optat la nici una din aceste variante, astfel cheltuielile

aferente pentru bunurile de proprietate personală, chiar dacă sunt folosite în parte în activitatea autorizată, nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, respectiv acceptarea la deducere a cheltuielilor cu cursul de ECDL Complet, având în vedere, că acesta nu se încadrează în categoria *cheltuielilor cu pregătirea profesională pentru contribuabili*. În aceste cheltuieli se încadrează pregătirea profesională obligatorie prevăzute de lege, calitatea de operator pe calculator nu este o condiție obligatorie pentru instructori auto, contribuabilul efectuând numai pregătire practică, conform unui contract de conlucrare cu SC T SRL.

În concluzie, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală cu privire la cheltuielile nedeductibile contestate, motiv pentru care **urmează să se respingă** ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe venit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei**.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, precum și art.206, art.209, art. 213 și art 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea contestației ca neîntemeiată împotriva Deciziei de impunere nr.../2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma contestată de ... lei**, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR COORDONATOR,