



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași**



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax :+0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. DGc_ 552 / 27.08.2012

privind soluționarea contestației formulate de
d-I X

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași
sub nr. / **19.07.2012**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul aceleași instituții, cu adresa nr. AIF/..... din data de 31.07.2012, înregistrată la instituția noastră sub nr. din data de 31.07.2012, cu privire la contestația formulată de **d-I X**, cu domiciliul în Iași, b-dul nr. ..., bl., sc., et., ap., jud. Iași, posesor al cărții de identitate seria MX nr., având cod numeric personal, împotriva Deciziei de impunere nr. 12826 din data de 20.06.2012 privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

Suma contestată este în valoare totală de **0 lei** și reprezintă:

- 0 lei - diferență de impozit pe venitul anului 2009;
- 0 lei - diferență de impozit pe venitul anului 2010;
- 0 lei - dobânzi aferente diferenței de impozit pe venit pe anul 2009;
- 0 lei - penalități de întârziere aferente diferenței de impozit pe venit pe anul 2009.

Contestația este semnată de către contestator, în persoana domnului **X**.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat petentului în data de **21.06.2012** cu adresa nr. 12828 din data de 20.06.2012, aflată în copie la dosarul cauzei, pe care a semnat de primire, iar contestația a fost depusă în data de **19.07.2012** la

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, unde a fost înregistrată sub nr.

Contestația este însoțită de Referatul nr. din data de 31.07.2012 și completările nr./22.08.2012 privind propunerea de soluționare a contestației, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin care se propune respingerea parțială a contestației și admiterea contestației pentru suma de 0 lei reprezentând impozit pe venit aferent anului 2010 și pentru accesoriile aferente în sumă de 0 lei.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. D-I X contestă Decizia de impunere nr. din data de 20.06.2012 privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., motivând următoarele:

Referitor la diferențele de impozit pe venit stabilite suplimentar în urma reverificării **Persoanei fizice autorizate X**, pentru perioada 01.01.2008 – 30.09.2011, s-a stabilit pentru anul 2009 un impozit pe venit în sumă de 0 lei datorită înregistrării și includerii în totalul cheltuielilor deductibile în vederea calculării venitului net a sumei de 0 lei reprezentând contravaloare combustibil auto achiziționat în perioada 01.05.2009 – 31.12.2009.

Pentru anul 2010 s-a stabilit un impozit pe venit în sumă de 0 lei aferent unor venituri impozabile suplimentare în sumă totală de 0 lei, din care suma de 0 lei reprezintă contravaloare combustibil auto, iar suma de 0 lei reprezintă eroare de calcul cheltuieli declarate, eroare pe care o recunoaște.

Din impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2010 în sumă de 0 lei, suma de 0 lei se datorează pentru o eroare de calcul, iar diferența de 0 lei pentru deducerea cheltuielilor cu combustibilul, organul de control invocând încălcarea prevederilor art. 48 alin. (7) lit. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru sumele stabilite suplimentar de plată reprezentând impozitul pe venit au fost calculate majorări în sumă de C lei și penalități de întârziere în sumă de D lei, în conformitate cu prevederile art. 120 alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Decizia nr. DGc 216/01.03.2012 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași a fost soluționată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 22792 din data

de 30.11.2011 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, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 22791 din data de 30.11.2011, dispunând în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, să se procedeze la reverificarea **Persoanei fizice autorizată X** și să se reanalizeze obligațiile fiscale stabilite în sarcina d-lui X în funcție de cele prezentate în decizie, de argumentele contestatorului și de prevederile legale în vigoare pe perioada verificată.

Față de cerințele și dispozițiile deciziei de soluționare, petentul menționează că din nou organul de control nu numai că nu a făcut verificarea fundamentată pe documente, acte și fapte concrete aflate în înscrisurile care au stat la baza înregistrărilor din contabilitate, dar au ignorat cu știință și rea credință determinarea de fapt a obligațiilor fiscale suplimentare, nerespectând totodată și dispozițiile Deciziei nr. DGc 216/01.03.2012.

Contestatorul motivează faptul că organul de control trebuia să aibă în vedere faptul că **Persoana fizică autorizată X** este autorizată să desfășoare activitatea cod CAEN 9511 "Repararea calculatoarelor și a echipamentelor periferice, activități care se desfășoară la beneficiari și/sau în afara sediilor proprii".

Prin adresa nr./27.04.2012, Registrul Auto Român a confirmat caracteristicile autovehiculului, fără însă a se pronunța dacă este utilizat ca activitate efectivă de transport persoane și față de concepția producătorului Nissan, utilizatorul poate să demonteze scaunele parțial sau integral, sau dacă pe banchete se pot depozita și transporta diverse bunuri, aparatură, echipamente, etc.

Potentul precizează că autoturismul și implicit combustibilul achiziționat au fost utilizate pentru activitatea care are legătură cu obiectul de activitate autorizat, astfel că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri și consideră că adresa nr./27,04.2012 emisă de Registrul Auto Român are doar un caracter pur informativ pentru organul de control și că informațiile din adresă se aflau și documentele autovehiculului (certificat de înmatriculare, cartea tehnică, talon, etc.).

Autoturismul din dotarea **Persoanei fizice autorizate X** a fost utilizat expres pentru activitatea de prestări servicii de **reparații** a calculatoarelor și a echipamentelor periferice la sediile beneficiarilor și astfel se încadrează la excepții.

Menționează că autovehiculul a contribuit în mod esențial la desfășurarea activității și la obținerea de venituri, iar pentru justificarea consumului de carburant a întocmit ordine de deplasare și foi de parcurs pentru toate deplasările, respectând Normativul privind consumul de carburanți și ulei pentru automobile aprobat prin Ordinul Ministerului Transporturilor și Telecomunicațiilor nr. 14/1982.

Consideră că organele de inspecție fiscală trebuiau să stabilească relevant starea de fapt a obligațiilor fiscale și să adopte

soluția corectă admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare, respectiv pentru ce a fost necesară achiziționarea combustibilului și pentru ce s-a utilizat mijlocul de transport și să respecte prevederile art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *"Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege"*.

Petentul sesizează și faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art. 94 alin. (3) lit. g) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că trebuiau să facă verificarea locurilor unde se realizează activitatea generatoare de venituri.

Pentru aceste motive solicită admiterea contestației și desființarea în totalitate a actului administrativ fiscal atacat.

Anexează la contestație fotocopii după contracte, foi de parcurs, ordine de deplasare și facturile de venituri.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, au procedat la reverificarea **Persoanei fizice autorizată X**, reverificare dispusă prin Decizia nr. DGc 216/01.03.2012 a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, urmarea desființării parțiale a Deciziei de impunere nr. 22792 din data de 30.11.2011 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, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., pentru suma de 0 lei reprezentând diferență impozit pe venit aferent anilor 2009 și 2010 în sumă totală de B lei și accesorii aferente în sumă de C lei.

În urma reverificării au încheiat Decizia de impunere nr. 12826 din data de 20.06.2012 privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 12825 din data de 20.06.2012, în care, privitor la impozitul pe venit datorat de **d-I X**, au stabilit o diferență de impozit pe venit și accesorii aferente în sumă totală de 0 lei, cu o diferență în plus de 0 lei, sumă stabilită prin primul act de control, necontestată de contribuabil.

Urmarea reverificării, au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2008 - 31.12.2010.

În anul 2009 organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere, în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (7) lit. I¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a cheltuielilor în sumă de 0 lei reprezentând combustibilul pentru vehicule 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, inclusiv și scaunul șoferului.

Diferența de impozit pe venit calculată pentru anul 2009 este în sumă de 0 lei (0 x 16%), pentru nevirarea la termen fiind calculate, pentru perioada 01.10.2010 – 24.11.2011, dobânzi în sumă de 0 lei și penalități de întârziere în sumă de 0 lei, în conformitate cu prevederile art. 120 alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2010 nu au acordat dreptul de deducere, în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (7) lit. I¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a cheltuielilor în sumă de 0 lei reprezentând combustibilul pentru vehicule 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, inclusiv și scaunul șoferului și totodată au constatat că cheltuielile au fost majorate nejustificat cu suma de 0 lei.

În urma reducerii pierderii fiscale în sumă de 0 lei s-a stabilit un venit net impozabil pentru anul 2010 în sumă de 0 lei căruia îi corespunde un impozit pe venit suplimentar în sumă de 0 lei.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatorului, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe venit în sumă de 0 lei, dobânzile în sumă de 0 lei și penalitățile de întârziere în sumă de 0 lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate pronunța asupra acestor obligații stabilite în sarcina d-lui X, în condițiile în care, la încheierea Deciziei de impunere nr. 12826 din data de 20.06.2012 privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 12825 din data de 20.06.2012, organele de inspecție fiscală nu au respectat considerentele Deciziei nr. DGc 216/01.03.2012 prin care s-a desființat parțial Decizia de impunere nr. 22792/30.11.2011 și s-a dispus reanalizarea dreptului de deducere a cheltuielilor aferente achizițiilor de combustibil efectuate de petent în perioada 01.05.2009 – 31.12.2010.

În fapt, Decizia de impunere nr. 12826 din data de 20.06.2012 privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere a fost emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.din data de 20.06.2012 urmarea desființării pronunțate de către Serviciul Soluționare Contestații din Cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului

Iași, prin Decizia nr. DGc 216/01.03.2012, pentru impozitul pe venit în sumă de **0 lei**, dobânzile aferente în sumă de **0 lei** și penalitățile de întârziere în sumă de **0 lei**.

Urmarea reverificării efectuate, prin decizia de impunere contestată, a fost stabilit în sarcina **d-lui X**, prin considerarea cheltuielilor cu carburanții ca fiind nedeductibile fiscal aceleași diferențe, respectiv impozit pe venit în sumă de **0 lei**, dobânzi aferente în sumă de **0 lei** și penalitățile de întârziere în sumă de **0 lei**.

Prin contestația formulată, **d-l X**, arată faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de considerentele Deciziei nr. DGc 216/01.03.2012.

În drept, art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede: **“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”**.

Potrivit acestui text de lege, organele de inspecție fiscală sunt obligate să efectueze reverificarea având în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

Din analiza actelor aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere nr. privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele de 0 lei pentru anul 2009 și de 0 lei pentru anul 2010, reprezentând cheltuieli cu combustibilul, înregistrate în contabilitatea în partidă simplă a **Persoanei fizice autorizate X** nu pot fi considerate deductibile la calculul impozitului pe venit, invocând în acest sens prevederile art. 48 alin. (7) lit. I¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, au stabilit o diferență de impozit pe venit în sumă totală de 0 lei și accesorii aferente în sumă de 0 lei.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Decizia nr. DGc 216/01.03.2011, a desființat parțial Decizia de impunere nr. privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., pentru impozitul pe venit în sumă de 0 lei și accesoriile aferente în sumă de 0 lei, întrucât organele de inspecție fiscală nu au procedat la examinarea stării de fapt fiscale, nu au efectuat o analiză a activității contestatorului și nu au avut în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale relevante pentru stabilirea obligațiilor fiscale, obligație prevăzută la punctul 102.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin Decizia de impunere nr. privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 12825 din data de 20.06.2012, urmarea reverificării dispuse prin Decizia nr. DGc, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de considerentele deciziei de soluționare, prezentând aceleași constatări ca cele din actul administrativ fiscal desființat parțial, stabilind că aceleași sume de 0 lei pentru anul 2009 și de 0 lei pentru anul 2010, reprezentând cheltuieli cu combustibilul, înregistrate în contabilitatea în partidă simplă a **Persoanei fizice autorizate X** nu pot fi considerate deductibile la calculul impozitului pe venit, invocând în acest sens prevederile art. 48 alin. (7) lit. I¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatorul consideră că deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul este justificată deoarece se încadrează la excepția prevăzută în Codul fiscal la art. 48 alin. (7) lit. I¹) „*vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, [...]*”

Astfel, potrivit prevederilor art. 48 alin. (1). alin. (4) și alin. (7) lit. I¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale punctelor 39¹. și 45¹. din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, norme legale care dispun:

"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;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite; [...]"

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile :

[...]

I¹) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, 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;[...]"

Norme metodologice:

39¹. Termenii și expresiile prevăzute la art. 48 alin. (7) lit. I¹) 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".

[...]

45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție; [...]

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări [...]"

În conformitate cu normele legale citate, pentru ca petentul să beneficieze de deducerea cheltuielilor aferente consumului de combustibil utilizat de autoturismul proprietatea **Persoanei fizice autorizate X** nu este suficient ca acesta să fie utilizat în scopul realizării veniturilor (condiție necombătută de organele de inspecție fiscală), vehiculul trebuind, pentru perioada 01.05.2009 - 31.12.2010, să îndeplinească cerințele impuse prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, adică să facă parte din categoria celor exclusiv folosite pentru activitățile exceptate de lege.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă următoarele:

Potrivit Certificatului de înregistrare seria B nr. 1511359 eliberat de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași în data de 19.06.2008, **Persoana fizică autorizată X** este autorizată să desfășoare activitatea de "Repararea calculatoarelor și a echipamentelor periferice" - cod CAEN 9511.

Potentul a anexat la contestație un număr de 26 contracte care au ca obiect "Prestări de servicii (reîncărcare de cartușe pentru imprimantele cu jet de cerneală, laser și copiatoare, service și vânzarea de consumabile aferente acestora) de către Prestatorul de servicii la comanda fermă a Beneficiarului.", precum și 2 contracte de distribuție

Încheiate cu S.C. Artis Design Investment S.R.L. Iași și S.C. "R.H.S. Company" S.A. București

De asemenea, a anexat foile de parcurs zilnice întocmite pentru perioada 01.05.2009 - 30.09.2011, care poartă ștampila societăților la care petenta s-a deplasat și totalul kilometrilor efectuați, precum și facturile de venituri, în care, la rubrica referitoare la mijlocul de transport apare înscris numărul IS- 22-, acesta fiind numărul de înmatriculare al autoturismului deținut și utilizat de contestator pentru prestările de servicii și vânzările de diverse materiale.

Organul de soluționare reține astfel că autoturismul deținut de petent se încadrează la excepția prevăzută de art. 48 alin. (7) lit. 1¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv *„vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, [...] vehiculele utilizate de agenți de vânzări [...]”*, cu condiția ca acesta să fi fost utilizat exclusiv pentru aceste activități.

Organele de inspecție fiscală, la limitarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu carburanții, ar fi trebuit să aibă în vedere și circulara președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. din data de 15.05.2009, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr. 41844 din data de 03.06.2009, aflată în copie la dosarul cauzei, dată în vederea aplicării unitare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 34 din 11 aprilie 2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

Pentru încadrarea vehiculelor în categoriile exceptate, prevăzute la art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, în circulara menționată se precizează că: *„nu se va analiza fiecare deplasare sau utilizare în parte, tocmai datorită faptului că legea stabilește că utilizarea trebuie să fie exclusivă pe destinațiile exceptate.....Utilizarea exclusivă a vehiculului pe activitățile exceptate de lege va rezulta din: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada faptului că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs din care să rezulte că numai personalul calificat în aceste scopuri utilizează vehiculele în cauză, precum și orice alte dovezi suplimentare care pot fi furnizate”*.

Deși contestatorul a anexat la contestația formulată dovada obiectului de activitate, contractele de prestări de servicii și achiziții, facturile de venituri și foile de parcurs, organele de inspecție fiscală nu au analizat documentele și susținerile contestatorului în raport de motivele de fapt și de drept incidente în speță, limitându-se la a motiva, în Referatul nr. 15778 din data de 31.07.2012 privind propunerea de soluționare a contestației, că: *„ținând cont de faptul că legea este aceeași pentru toți, iar spiritul legii este instituirea unor măsuri care constituie situații de urgențe și extraordinare, Persoanei Fizice Autorizate Manole Claudiu – Ștefan i s-a aplicat același tratament fiscal ca și altor categorii de contribuabili (cabinete medicale individuale, diriginți de șantier, proiectanți, topografi, cabinete de avocat, birouri notariale, comercianți) care au în proprietate sau folosință autoturisme. Deoarece la contestație sunt anexate, în copie*

facturi și Jurnale de cumpărări, facem mențiunea că echipa de control fiscal nu a pus la îndoială legalitatea operațiunilor economice efectuate de contribuabil privind achiziția de carburant sau înregistrarea veniturilor ci doar a aplicat prevederile unui act normativ care crează restricții pentru toată lumea”.

De asemenea, nici din Raportul de inspecție fiscală nr. 12825/20.06.2012 și nici din Decizia de impunere nr. 12826/20.06.2012 privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, nu rezultă că la examinarea stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au efectuat o analiză a activității contestatorului și au avut în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale relevante pentru stabilirea obligațiilor fiscale, obligație prevăzută la punctul 102.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Motivul invocat de organele de inspecție fiscală în Referatul nr. din data de 31.07.2012, precum că prin adresa nr. din data de 27.04.2012, Registrul Auto Român, nu confirmă faptul că autovehiculul marca NISSAN cu numărul de identificare, nu este destinat pentru intervenție, reparații, pază și protecție ci este *“conceput și construit pentru transportul de pasageri și care are, în afara locului conducătorului, cel mult 8 locuri pe scaune”*, nu are relevanță, deoarece Registrul Auto Român prezintă informații de natură tehnică, care nu au nici o legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale.

Mai mult, prin actele administrative fiscale încheiate urmare reverificării dispuse prin Decizia nr. DGc 216/01.03.2012, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de considerentele respectivei decizii de soluționare, prezentând aceleași constatări ca în actele administrative fiscale desființate.

Pe cale de consecință, se fac aplicabile prevederile art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.

(3¹) 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”,

Aceste prevederi legale vor fi coroborate cu prevederile punctului 11.6. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.137/2011, care prevede că:

“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”, precum și cu prevederile punctului 102.5. din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.050./2004, care reglementează:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”, cu mențiunea că art. 185 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, a devenit, prin republicare, art. 216.

Organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și prevederile art. 218 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă”.

De asemenea, vor ține cont și de prevederile art. 47 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desființa sau modifica în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente”.

Ca urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. 12826/20.06.2012 privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 12825/20.06.2012, pentru impozitul pe venitul anului 2009 în sumă de 0 lei, impozitul pe venitul anului 2010 în sumă de 0 lei și accesoriile aferente diferenței de impozit pe venit pe anul 2009 în sumă totală de 0 lei, **urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte**

persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, în termen de 30 de zile de la data comunicării, cu excepția prevăzută de art. 218 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, să procedeze la reverificarea Persoanei fizice autorizate X și să reanalizeze aceste obligații fiscale stabilite în sarcina d-lui X în funcție de cele prezentate în decizie, de argumentele contestatorului și având în vedere prevederile legale în vigoare pe perioada verificată.

2. Referitor la impozitul pe venit în sumă de 0 lei stabilit suplimentar pentru anul 2010, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală aveau dreptul să stabilească acest debit printr-o altă decizie de impunere, în condițiile în care această obligație a fost stabilită anterior prin Decizia de impunere nr. din data de 30.11.2011 privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., suma în cauză a rămas în sarcina contribuabilului, aceasta nefiind contestată.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. 22792 din data de 30.11.2011 privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 22791/30.11.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina d-lui X, pentru anul 2010 o diferență de impozit pe venit în sumă totală de 0 lei, din care, suma de 0 lei aferentă cheltuielilor cu carburanții considerate nedeductibile fiscal și suma de 0 lei aferentă unor cheltuieli declarate eronat.

Prin contestația înregistrată sub nr./09.01.2012 și completările la contestație înregistrate sub nr./20.02.2012, contribuabilul precizează faptul că pentru anul 2010 contestă Decizia de impunere nr. 22792/30.11.2011 pentru impozitul pe venit în sumă de 0 lei, suma de 0 lei fiind recunoscută ca datorată, nu a fost contestată.

În urma soluționării contestației a fost emisă Decizia nr. DGc prin care s-a desființat parțial Decizia de impunere nr. pentru impozitul pe venit în sumă de 0 lei stabilit suplimentar pentru anul 2010 și s-a dispus reverificarea în urma căreia să fie emis un nou act administrativ fiscal care să vizeze strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

Urmarea reverificării a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., prin care, pentru anul 2010 a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de 0 lei care cuprinde de fapt și suma de 0 lei stabilită ca diferență de impozit pe venit

aferentă unor cheltuieli declarate eronat, sumă pentru care nu s-a pronunțat soluția de desființare a actului administrativ fiscal anterior.

Din analiza situației analitice a contribuabilului referitoare la impozitul pe venit, rezultă că suma de **0 lei** rămâne în sarcina **d-lui X** așa cum a fost stabilită prin Decizia de impunere nr. 22792/30.11.2011 însă mai este pusă în sarcina sa și prin Decizia de impunere nr. 12826/20.06.2012, emisă în urma reverificării.

Având în vedere că Decizia de impunere nr. 22792 din data de 30.11.2011 a fost menținută pentru impozitul pe venit în sumă de 0 lei aferent anului 2010, organele de inspecție fiscală în mod nelegal au stabilit în sarcina contribuabilului, prin Decizia de impunere nr. 12826 din data de 20.06.2012 suma de 0 lei reprezentând impozit pe venit pentru anul 2010, aceasta reprezentând de fapt o dublare a unui debit cu titlu de impozit pe venit.

Deși organele de inspecție fiscală propun admiterea contestației și pentru accesoriile în sumă de 0 lei, aferente impozitului pe venit în sumă de 0 lei, organul de soluționare competent constată faptul că nu poate ține cont de propunerea de admitere pentru accesorii deoarece pentru diferența de impozit în cauză, stabilită pentru anul 2010, nu au fost calculate accesorii.

Drept urmare, se va admite contestația pentru suma de **F lei** și în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că: *„În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”*, se va anula parțial Decizia de impunere privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. 12826/20.06.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 12825/20.06.2012.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 210 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași,

DECIDE:

Art. 1 Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., pentru suma totală de **0 lei** reprezentând:

- 0 lei - diferență de impozit pe venitul anului 2009;
- 0 lei - diferență de impozit pe venitul anului 2010;
- 0 lei - dobânzi aferente diferenței de impozit pe venit pe anul 2009;
- 0 lei - penalități de întârziere aferente diferenței de

impozit pe venit pe anul 2009, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, în termen de 30 de zile de la

data comunicării, cu excepția prevăzută de art. 218 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, să procedeze la reverificarea **Persoanei fizice autorizate X** și să reanalizeze aceste obligații fiscale stabilite în sarcina **d-lui X** în funcție de cele prezentate în decizie, de argumentele contestatorului și având în vedere prevederile legale în vigoare pe perioada verificată.

Art. 2 Admiterea și anularea parțială a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit de plată stabilit de inspecția fiscală fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., pentru impozitul pe venit în sumă de **0 lei** reprezentând impozit pe venitul anului 2010.

Art. 3 Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatorului și Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

DIRECTOR EXECUTIV,

**ȘEF SERVICIU
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII,**

Întocmit, consilier superior

4ex./27.08.2012