

## IL/33/2011

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice x a fost sesizat, de A.I.F Serviciul inspectie fiscala persoane fizice nr. 2, prin adresa nr.x inregistrata la D.G.F.P. x sub nr x, cu privire la contestatia formulata de x, cu domiciliul in x, CNP x

**Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere nr. x, pentru suma de x lei reprezentand :**

- impozit venit pe anul x in suma de x
  - majorari de intarziere aferente impozit pe venit in suma de x
- si a Raportului de inspectie fiscala nr. x**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii deciziei de impunere , respectiv x, potrivit semnaturii de primire de pe confirmarea aflata in copie la dosarul cauzei, si de data inregistrarii contestatiei la Activitatea de Inspectie Fiscala , respectiv x, **asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.**

Directia Generala a Finantelor Publice x prin Biroul de Solutionarea Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

**I. x in calitate de persoana fizica autorizata reprezentant al x CUI x inaintea contestatia nr x impotriva Raportului de inspectie fiscala nr x, si a deciziei de impunere nr x**

Potentul arata ca in urma verificarii fiscale pe anul x organele de control au stabilit ca suma de x lei reprezentand cheltuieli cu cazarea inregistrata pe cheltuieli fara documente justificative sunt nedeductibile incalcandu-se prevederile art. 48 pct .a din legea 571/2003(A) privind Codul fiscal, suma careia ii corespunde un impozit de x lei si accesorii de x lei.

**In sustinerea contestatiei potentul invoca prevederile legale stipulate in urmatoarele acte legislative dupa cum urmeaza:**

- Legea nr.571/2003 actualizata privind codul fiscal art.48(4) lit.a.
- HG nr. 1860/2006 privind drepturile si obligatiile personalului autoritatilor si institutiilor publice pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate, precum si in cazul deplasarii in cadrul localitatii in interesul serviciului (aplicabila in cauza), art.3(2) si anexa la HG 1860/2006 art.26 si 28;
- Ordinul MFP nr. 1040/2004 pentru aprobarea normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoane fizice care au calitatea de contribuabili in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind codul fiscal.

Petentul considera ca excluderea din cheltuielile aferente anului x a sumei de x lei ce reprezinta cazare nu este in conformitate cu prevederile legale mentionate mai sus, din urmatoarele motive:

1. Cazarea inscrisa in deconturile atasate ordinelor de deplasare este platita pentru desfasurarea activitatii de prestari servicii in scopul realizarii venitului justificat prin documente:

a) ordinele de deplasare emise de x, sunt numerotate, datate si sunt semnate si stampilate de conducatorul unitatii la care se deplaseaza si au indicate data si ora sosirii si plecarii asa cum prevede art.46 din HG 1860/2006.

b) cu unitatile la care sau facut deplasarile sunt incheiate contracte nr.x - x si nr.x cu x avand puncte de lucru in x

c) pentru prestatiile efectuate care au in general cheltuieli de delegare sunt intocmite situatii de lucrari (in care sunt mentionate obiectivele unde s-au prestat serviciile in x) semnate si aprobate de beneficiari.

d) s-au emis facturile mentionate in situatia anexa la care constituie venituri. Atat veniturile cat si cheltuielile sunt inregistrate in registrul jurnal de incasari si plati. Toate documentele activitatii au fost puse la dispozitia organelor de control.

2. Potrivit prevederilor art. 2) din HG 1860/2006 privind drepturile si obligatiile personalului pe perioada delegarii in alta localitate, in situatia in care personalul aflat in delegare nu beneficiaza de cazare in structuri de primire turistica are dreptul la compensarea acestor cheltuieli.

3. Art.26 din anexa la HG nr. 1860/2006 prevede ca persoana trimisa in delegare la o distanta mai mare de 5 km de localitatea in care isi are locul permanent de munca si in care nu se poate inapoia la sfarsitul zilei de lucru are dreptul la decontarea cheltuielilor de cazare efectuate pe baza documentelor justificative.

4. Art.27 din anexa precizeaza care sunt structurile de primire turistice.

5. Art.28 din anexa, in situatia in care personalul aflat in delegare nu se cazeaza in conditiile prevazute la art. 26. cheltuielile de cazare se compenseaza prin plata pentru fiecare noapte a sumei de 30 de lei.

Petentul arata ca persoana in cauza trimisa in delegare la o distanta mai mare de 5 km de localitatea in care isi are locul permanent de munca (in cazul in speta-x) datorita specificului lucrarilor efectuate, a termenului de finalizare si a faptului ca nu se putea inapoia la sfarsitul zilei de munca din x, are dreptul la decontarea cheltuielilor de cazare efectuate pe baza documentelor justificative.

De asemenea contestatarul mai arata ca din motive economice nu s-a cazat la hotel, si ca are dreptul asa cum prevede art.28 din anexa la HG 1860/2006 la compensarea cheltuielilor de cazare, prevedere legala care nu mentioneaza asa cum prevede art.26, prezentarea de documente justificative, considerand ca acolo unde legea nu distinge, nimeni nu poate sa o faca.

In consecinta petentul solicita anulara obligatiilor de plata suplimentare pentru suma de x lei, impozit pe venit si accesorii aferente anului x

**II. Administratia Finantelor Publice , Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice,** in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr. x, precizeaza urmatoarele:

Contribuabilul in mod eronat a inclus in cadrul cheltuielilor deductibile contravaloare cazare inregistrata in ordinele de deplasare , fara a fi insotite de documente justificative care sa ateste plata acestora asa cum prevede art 48,pct.4 lit a din Legea 571/2003(A).

In mod eronat contribuabilul mentioneaza ca a efectuat aceste cheltuieli in baza prevederilor HG 1860/21.12.2006 actualizata deoarece din simpla lecturare a art.1 si - din hotararea mai sus mentionata se poate observa ca aceasta este strict aplicabila numai personalului autoritatilor si institutiilor publice precum si salariatilor din cadrul companiilor nationale si a societatilor comerciale la care drepturile banesti se acorda prin negociere si nicidecum persoanelor fizice autorizate sa desfasoare activitati independente .

Atasarea la contestatie a unei situatii privind cheltuielile de cazare nu reprezinta document justificativ privin efectuarea si plata acestora .

Organul de inspectie fiscala face mentiunea ca suma care nu a fost acceptata la cheltuieli reprezentand cv cazare este in suma de x lei si nu x lei cum in mod eronat precizeaza contribuabilul .

Avand in vedere cele prezentate mai sus organul de inspectie fiscala considera ca a procedat corect si propune respingerea contestatiei x privind fondul contestatiei .

**III. Luand in considerare constatarile organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:**

**In fapt,** prin Raportul de inspectie fiscala nr. x ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr x organele de inspectie fiscala au stabilit in anul x ca suma de x lei reprezinta cheltuieli nedeductibile cu cazarea inregistrata pe cheltuieli fara documente justificative i incalca astfel prevederile art.48 pct .4 litera a din Legea 571/2003(A) .

Din cheltuielile cu cazarea stabilite de organul de control ca fiind nedeductibile in suma de x lei ,x contesta suma de x lei careia ii corespunde un impozit pe venit in valoare de x lei si accesorii in suma de x lei .

Intrucat prin contestatia formulata x a facut referire la ordine de deplasare dar nu le-a atasat in sustinere , pentru lamurirea situatiei in data de x cu adresa nr. x , i s-a solicitat sa depuna copii dupa ceste , in conformitate cu prevederile art.206 alin.(1) si (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, in care se precizeaza :

ART 206

**Forma și conținutul contestației**

**(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

- a) datele de identificare a contestatorului;**
- b) obiectul contestației;**

- c) motivele de fapt și de drept;
- d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”.

coroborate cu pct.2.5 din Ordinul 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aprobarea Titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura fiscală, republicată pct.2.5 din Ordinul 519/2005:”

**2.5. În exercitarea rolului activ, organul de soluționare va solicita contestatorului, pe bază de scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prezentarea, în termen de cinci zile de la data comunicării acesteia, dovezilor pe care se întemeiază contestația, sub sancțiunea respingerii contestației ca nemotivată.”.**

Prin adresa de răspuns nr.x, petentul pune la dispoziția organului de soluționare al contestațiilor copii xerox după următoarele documente: -ordine de deplasare de la nr x la nr x aferente anului x, facturi având seria x numerotate de la nr x la nr x, de la nr x la nr x și nr x emise de x eliberate pentru beneficiarii x copie contract de prestare de servicii nr.x încheiat cu x cu sediul în localitatea x, copie contract de prestare de servicii nr x încheiat cu x cu sediul în localitatea x, contract de subantrepriza nr x încheiat cu x din x.

**In drept** , sunt aplicabile prevederile art.46 alin.1) și 2) din Legea 571/2003 (A)cu completările și modificările ulterioare potrivit căruia :

***(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.***

***(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.***

De asemenea în conformitate cu art. 48 alin.(1) , alin.(4) litera a și pct 5) litera c) din același act normativ se precizează :

***(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, ....***

***(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;***

***(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:***

**c) suma cheltuielilor cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;**

Totodata in conformitate cu cap II litera A pct. 6) si 8) din Ordinul nr. 1.040/2004 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. 571/2003 privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare se stipuleaza :

## **II. Organizarea evidenței contabile în partidă simplă**

### **A. Dispoziții generale**

**6. În funcție de necesități contribuabilii pot utiliza și alte formulare stabilite prin norme metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă.**

**8. În cazul utilizării modelelor formularelor financiar-contabile comune pe economie, aprobate pentru persoanele juridice, acestea vor fi completate în conformitate cu prezentele norme metodologice. În această situație elementele referitoare la conturi, debite, credite, semnăturile de aprobare, avizare, precum și alte elemente similare nu se completează.**

Avand in vedere precizarile legale de mai sus se retine ca in analiza deductibilitatii cheltuielilor, se prevede obligativitatea justificarii cu documente, a caracterului deductibil al cheltuielilor efectuate de contribuabil ,in scopul realizarii de venituri.In cazul cheltuielilor cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului Codul fiscal le limiteaza la nivelul a 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

**Asadar Codul fiscal limiteaza cheltuielile cu diurna la nivelul a 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice , iar pentru celelalte cheltuieli efectuate in timpul delegarii in interesul direct al activitatii cum este cazarea in cazul de fata , penrtru a fi deductibila se prevede obligativitatea justificarii cu documente respectiv facturi , chitante prin care sa se ateste efectuarea acestora.**

Din analiza documentelor puse la dispozitie rezulta ca pe ordinele de deplasare petenta a evidentiat separat cheltuielile cu diurna si separat cheltuielile cu cazarea pe care de fapt le si contesta .

Se retine faptul ca ordinele de deplasere depunse la dosarul cauzei nu sunt insotite si de documente justificative respectiv facturi si chitante prin care sa se demonstreze ca acestea au fost efectiv efectuate.

Referitor la prevederile legale invocate de contestator din Hotararea nr. 1.860 din 21 decembrie 2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, pentru a justificarea cheltuielilor cu cazarea precizam ca acestea reglementeaza strict obligatiile personalului din intitutiile publice si nu din domeniul privat .

In concluzie, avand in vedere cele precizate in contextul prezentei decizii se constata ca organul fiscal in mod corect a stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile cu cazarea in suma de x lei , motivele de fapt si de drept prezentate de petenta nefiind de natura sa schimbe cele stabilite de organul fiscal , fapt pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata in temeiul pct.12.1 lit.a) din Ordinul nr. 519/2005:

“ Contestatia poate fi respinsa ca:

**a) neintemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”**

Referitor la majorarile de intarziere aferente in suma de x lei se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul motiv pentru care se va respinge contestatia si pentru acest capat de cerere ca nemotivata

**2. Cu privire la contestatia formulata impotriva raportului de inspectie fiscala nr. x :**

**In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.109 alin. (1) si (2), art.205 alin.(1) si art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:**

***"Art. 109 - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspeciei din punct de vedere factual și legal.***

***(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferente în plus sau în minus, după caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul începerii inspectiei fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".***

***"Art. 205 (1) Împotriva titlului de creanta, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac și nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."***

Totodata in conformitate cu pct. 107.1 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala "titlul de creanta este actul prin care , potrivit legii, se stabileste și se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii.Asemenea titluri pot fi :

**a)decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;”**

Iar in conformitate cu art.88 din Codul de procedura fiscala , cu modificarile și completarile ulterioare “sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;

d) procesele-verbale prevăzute la art. 142 alin. (6) și art. 168 alin. (2).

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.

De asemenea, conform art. 41 din O.G. nr.92/2003 din Codul de procedura fiscal republicata, actul administrativ fiscal “este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale”.

Având în vedere prevederile legale invocate se retine ca în materia impunerii, **legiuitorul a prevăzut în mod expres și limitativ, o anumită categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc sume datorate bugetului general consolidat, prevederi de la care nu se poate deroga în mod unilateral.**

Asadar, impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat **se stabilesc numai printr-o decizie de impunere care constituie titlu de creanță și care este susceptibil de a fi contestat, deoarece aceasta creează o situație juridică prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contestatorului, la baza emiterii acesteia stand constatările din Raportul de inspecție fiscală.**

Astfel, se retine ca Raportul de inspecție fiscală nu creează prin el însuși o situație juridică el fiind supus avizării șefului de serviciu și aprobării organului de inspecție fiscală și nu este susceptibil de a fi contestat, el este un act premergător ce stă la baza emiterii titlului de creanță respectiv a deciziei de impunere fiind o anexă a acesteia motiv pentru care contestația va fi respinsă ca inadmisibilă pentru acest capăt de cerere.

**Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.205, art.206, art.207, art.209 și art. 216 al.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se**

## **D E C I D E :**

**Art.1 . Respingerea ca nemotivată a contestației x cu privire la suma de x lei reprezentând:**

**-x lei impozit venit aferent anului x**

**- x lei majorări de întârziere aferente impozit pe venit .**

**Art.2 . Respingerea ca inadmisibilă a contestației în ceea ce privește *Raportul de inspecție fiscală nr. x***

**Art.3 . Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul x în termen de 6 luni de la comunicare.**