



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.51/21.06.2006
privind soluționarea contestației formulate de
P.F.A. IONESCU ION
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

I.Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de A.F.P. Constanța prin adresa nr...../28.04.2006, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../04.05.2006, asupra cererii de contestație formulată de **P.F.A. IONESCU ION**, cu sediul în Constanța, Bd..... nr....., bl....., sc....., ap.....

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse prin Deciziile de impunere nr..... din data de 17.03.2006 urmare constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr...../17.03.2006 (comunicate în data de 28.03.2006), acte administrative fiscale întocmite de inspectori fiscali din cadrul A.F.P. Constanța, prin care s-a majorat baza de impunere cu suma de **lei** ce a avut ca efect stabilirea de obligații fiscale suplimentare în cuantum total de **lei**, compuse din:

- **lei**, impozit pe venitul anual pe 2001;
- **lei**, dobânzi aferente;
- **lei**, penalități aferente;
- **lei**, impozit pe venitul anual pe 2002;
- **lei**, dobânzi aferente;
- **lei**, penalități aferente;
- **lei**, impozit pe venitul anual pe 2003;
- **lei**, dobânzi aferente;
- **lei**, penalități aferente;
- **lei**, impozit pe venitul anual pe 2004.

Contestația a fost depusă în **termenul legal** prevăzut de art.177, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a fost semnată de reprezentantul legal, respectiv de către dl. IONESCU ION.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile de procedură prevăzute de Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Constanța prin Serviciul Soluționare Contestații este competent să soluționeze pe fond dosarul cauzei și să pronunțe soluția legală.

I. P.F.A. IONESCU ION, cu sediul în Constanța, Bd..... nr....., bl....., sc....., ap....., formulează contestație împotriva Deciziilor de impunere nr..... din 17.03.2006 și a Raportului de inspecție fiscală nr...../17.03.2006, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de lei reprezentând impozit pe venit, dobânzi și penalități de întârziere aferente.

A. Prin cererea formulată, petenta solicită anularea în parte a actelor contestate motivând că, organul fiscal în mod nelegal a respins dreptul de deducere pentru anumite cheltuieli, după cum urmează:

1.Referitor la cheltuielile cu telefonul fix:

Petenta precizează că pentru realizarea obiectului de activitate pentru care a fost autorizată, respectiv, activitatea de consultanță în asigurări de viață - Nederlanden (Autorizația de funcționare nr...../16.12.1998, eliberată de Primăria Municipiului Constanța), a dobândit în baza Contractului de comodat dreptul de folosință în mod gratuit a spațiului situat în Constanța, bd..... nr....., bl....., ap....., sc...... Potrivit dispozițiilor legale care reglementează instituția contractului de comodat și potrivit prevederilor contractuale, contribuabilul avea obligația de a suporta cheltuielile de exploatare și întreținere a imobilului.

Printre aceste cheltuieli, o pondere importantă o au cheltuielile cu telefonul fix, cheltuieli efectuate în totalitate pentru realizarea de venituri, al căror quantum este pentru intervalul 2000-2004 în sumă totală de lei.

Organul de inspecție fiscală a respins dreptul de deducere a acestor cheltuieli motivând că:

- facturile nu sunt emise pe P.F. IONESCU ION;
- nu a fost prezentată lista detaliată a convorbirilor pentru a face dovada proporției convorbirilor efectuate în interes personal și în interesul desfășurării activității.

Petenta susține că măsura dispusă este nelegală și netemeinică din următoarele considerente: dispozițiile art.10, alin.1, lit.a) din O.G. nr.73/1999, art.10, alin.1, lit.a) din O.G. nr.7/2001 și ale art.49, alin.4, lit.a) din Legea nr.571/2003, precizează că sunt cheltuieli aferente realizării de venituri și pot fi deduse cheltuielile efectuate în cadrul desfășurării activității, dacă sunt justificate prin documente.

În acest sens, petenta apreciază că avea dreptul de deducere a acestor cheltuieli, fapt pentru care solicită anularea măsurii dispuse din următoarele considerente:

a) referitor la faptul că facturile nu sunt emise pe P.F.A. IONESCU ION, petenta susține că nu există nici o dispoziție legală care să prevadă obligativitatea emiterii facturilor pe numele contribuabilului pentru a se admite dreptul de deducere. Dispozițiile legale incidente prevăd doar condiția ca toate cheltuielile să fie **justificate prin documente**, în speță facturi de telefon, precum și prin contractul de comodat, contract în baza căruia nu era necesară schimbarea titularului de contract ca și condiție pentru deducerea cheltuielilor aferente.

b) referitor la faptul că organul fiscal a considerat că aceste cheltuieli nu sunt aferente realizării de venituri, petenta invocă dispozițiile art.63 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora documentele justificative și evidențele contabile constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În aceste condiții potrivit dispozițiilor art.64 din Codul de procedură fiscală, organului fiscal îi revenea obligația de a face dovada faptului că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri și de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau de constatări proprii. În acest sens petenta susține că organul fiscal nu a invocat nici o probă în susținerea afirmațiilor sale, conform căreia o parte din convorbirile telefonice nu ar fi fost efectuate în interesul activității efectuate.

c) referitor la faptul că organul fiscal invocă neprezentarea listei detaliate a convorbirilor pentru admiterea dreptului de deducere al acestor cheltuieli, petenta consideră că afirmațiile și concluziile organului de control sunt contradictorii deoarece se susține faptul că toate cheltuielile au fost efectuate în scop personal sau al familiei, fapt pentru care cheltuielile cu telefonul fix nu sunt deductibile, iar ulterior se invocă faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate atât în scop personal cât și în scopul desfășurării activității, fără ca în nici una dintre situații să se invoce o probă în susținerea concluziilor.

De asemenea se invocă faptul că nu a fost prezentată lista detaliată a convorbirilor efectuate, deși această listă nu a fost solicitată de organul de control. În acest sens petenta invocă dispozițiile art.49 din Codul de procedură fiscală potrivit cărora probele ce pot fi folosite de către organul fiscal sunt cercetările la fața locului, înscrisurile, expertizele sau informațiile solicitate și puse la dispoziție de către contribuabil sau de către terți.

Pentru a putea fi folosite ca probă anumite informații, acestea trebuiau solicitate în mod expres, așa cum prevăd dispozițiile art.50,52 și 55 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora cererea de furnizare de informații sau documente se formulează în scris, cu precizarea expresă a informațiilor sau documentelor solicitate. În acest context, petenta susține că organul de inspecție fiscală nu a solicitat niciodată astfel de informații și în consecință acesta nu avea dreptul de a respinge dreptul de deducere al acestor cheltuieli pe motiv că nu au fost prezentate documente care nu au fost solicitate.

Față de cele prezentate, petenta solicită admiterea contestației cu consecința diminuării impozitului pe venit stabilit în urma verificării.

2.Referitor la cheltuielile efectuate cu contorizare apă.

În baza contractului de comodat, petenta avea obligația de a suporta toate cheltuielile ocazionate de exploatarea și întreținerea spațiului. Astfel, în anul 2002 au fost înregistrate în evidența contabilă cheltuieli cu contorizarea consumului de apă în sumă de lei, așa cum rezultă din FF nr...../28.11.2002.

În contestație petenta susține că această cheltuială are drept scop diminuarea costurilor și implicit creșterea venitului impozabil, fapt demonstrat de scăderea treptată a cheltuielilor de întreținere înregistrate de contribuabil.

Prin cererea formulată, petenta solicită admiterea contestației cu consecința diminuării impozitului pe venit prin acordarea dreptului de deducere pentru suma de lei, reprezentând cheltuieli cu contorizarea apei, motivând că această cheltuială a fost efectuată de către și în beneficiul P.F.A. IONESCU ION.

3.Referitor la cheltuielile cu îmbrăcămintea (costume, cămăși, pantofi etc.).

Având în vedere că deductibilitatea unor astfel de cheltuieli nu este tratată în mod distinct în legislația incidentă, petenta susține că este necesar să se recurgă la criteriile generale, respectiv scopul pentru care se desfășoară activitatea.

Raportat la aceste criterii, petenta susține că activitatea de consultanță în asigurări de viață presupune un permanent contact cu diverși clienți. În acest context, prestația și ținuta consultantului au o importanță deosebită având în vedere natura serviciilor oferite și încrederea pe care un consultant trebuie să o inspire clientului.

Este evident faptul că pentru desfășurarea activității este imperativ necesară o ținută aparte, respectiv costum, cămăși, pantofi etc., precum și accesorii (de ex. Geantă-diplomat).

În acest scop, petenta susține că în perioada 2001-2004 a înregistrat cheltuieli cu obiecte de îmbrăcăminte și accesorii în sumă totală de lei, obiecte achiziționate pe bază de documente justificative și utilizate în scopul desfășurării activității pentru care a fost autorizat.

În concluzie petenta solicită admiterea dreptului de deducere a acestor cheltuieli și modificarea în parte a deciziilor de impunere contestate în sensul diminuării impozitului stabilit suplimentar, corespunzător modificării bazei impozabile cu aceste cheltuieli.

4.Referitor la cheltuielile de deplasare.

Petenta susține că potrivit dispozițiilor pct.F43, lit.a), liniuța 12 din O.M.F.P. nr.58/2003 precum și O.M.F.P. nr.1040/2004, cheltuielile de deplasare și delegare, constituie cheltuieli efectuate în interesul direct al activității.

Dreptul de deducere al acestor cheltuieli se exercită în condițiile în care acestea au la bază documente justificative care să furnizeze informații cu privire la denumire, numele prenumele contribuabilului, numărul și data întocmirii, conținutul operațiunii economico-financiare etc..

În acest sens, cheltuielile de deplasare înregistrate de către contribuabil au avut la bază facturi fiscale și chitanțe, documente care conțin toate elementele necesare pentru justificarea cheltuielilor de deplasare.

În ceea ce privește obligativitatea întocmirii ordinului de deplasare, petenta susține că acesta este necesar doar în

condițiile în care ar lipsi documentele justificative din care să rezulte cheltuielile efectuate.

În susținerea celor de mai sus, petenta invocă prevederile OMFP nr.1040/2004, act normativ prin care ordinul de deplasare nu a mai fost reglementat.

Față de considerentele de mai sus, petenta solicită admiterea contestației, constatarea faptului că toate cheltuielile de deplasare au fost justificate, au fost efectuate în interesul activității desfășurate și în consecință să se dispună modificarea în parte a deciziilor de impunere contestate, în sensul diminuării impozitului pe venit corespunzător diminuării bazei impozabile ca urmare a constatării dreptului de deducere a cheltuielilor de deplasare.

B. Totodată prin contestația formulată, petenta solicită anularea Deciziilor de impunere nr..... din 17.03.2006, pe motiv că au fost încălcate dispozițiile procedurale, prevăzute la art.96, alin.3 din Codul de procedură fiscală, în sensul că inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligația depunerii declarațiilor fiscale.

În aceste condiții în anul 2006, organul fiscal avea dreptul de a efectua verificarea doar pentru activitatea din anii 2003 și 2004, în condițiile în care nu se demonstrează existența unuia din cazurile prevăzute la art.96, alin.3 teza a-II-a, astfel încât să se justifice extinderea perioadei de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

Având în vedere cele anterior menționate, petentul consideră că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anii 2000,2001,2002, era prescris și în consecință solicită anularea deciziilor de impunere nr..... din 17.03.2006.

II. Inspectorii fiscali din cadrul AFP Constanța, au procedat la verificarea activității desfășurate în perioada 01.01.2000-31.12.2004, de către PFA IONESCU ION cu sediul în Constanța, BD..... nr....., bl....., sc....., ap..... Urmare controlului s-au stabilit obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe venit și accesorii aferente. Astfel, în Raportul de inspecție fiscală nr...../17.03.2006 s-au stabilit următoarele:

1) Contribuabilul a beneficiat de scutire la plata impozitului pe venit pentru anul 2000 în temeiul dispozițiilor art.72, alin.1, lit.a din Ordonanța de Guvern nr.73/1999 privind impozitul pe venit.

2) Baza de impunere:

Anul 2000:

În timpul controlului, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal din care petentul contestă cheltuielile reprezentând contravaloare convorbiri telefon fix în sumă de lei (facturile de telefon nefiind pe numele PFA), cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri conform prevederilor art.10 alin.(1), lit.b) și art.16 alin.(4), lit.d) din OG nr.73/1999 privind impozitul pe venit.

Urmare acestei constatări, organul de control a procedat la recalcularea venitului net aferent anului 2000, fapt ce a condus la modificarea bazei de impunere și în consecință s-a impus emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare pentru anul 2000, fără a se stabili debite, deoarece contribuabilul a beneficiat de scutire de la plata impozitului pe venit.

Pentru anul 2001:

În timpul controlului, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal, din care petenta contestă cheltuielile reprezentând contravaloare convorbiri telefon fix în sumă de lei (facturile de telefon nefiind pe numele PFA,), precum și cheltuieli în sumă de lei (reprezentând contravaloare haine și geantă), cheltuieli care au fost considerate ca nefiind efectuate în scopul realizării de venituri conform prevederilor art.10 alin.(1), lit.a) și b) din OG nr.73/1999 privind impozitul pe venit.

Pentru anul 2002:

În timpul controlului, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal, din care petenta contestă cheltuielile reprezentând contravaloare convorbiri telefon fix în sumă de lei (facturile de telefon nefiind pe numele PFA), precum și cheltuielile în sumă de lei (reprezentând contravaloare încălțăminte), cheltuieli care au fost considerate ca nefiind efectuate în scopul realizării de venituri conform prevederilor art.10 alin.(1), lit.a) și b) din OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit. De asemenea organul de inspecție fiscală a stabilit că suma de lei reprezentând contravaloare bilete de tren și cazare este o cheltuială nedeductibilă fiscal deoarece nu au fost întocmite ordine de deplasare conform dispozițiilor O.M.F. nr.58/2003.

Organul de inspecție a constatat că în luna noiembrie 2002 contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă un aparat de contorizare apă achiziționat cu FF nr..... în valoare de lei, document care nu a fost emis pe numele PFA IONESCU ION, fiind astfel încălcate dispozițiile O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit.

Pentru anul 2003:

În timpul controlului, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal, din care petenta contestă cheltuielile reprezentând contravaloare convorbiri telefon fix în sumă de lei (facturile de telefon nu sunt pe numele PFA, verificată), precum și cheltuielile în sumă de lei (reprezentând contravaloare accesorii de îmbrăcăminte și încălțăminte), cheltuieli considerate ca nefiind efectuate în scopul realizării de venituri conform prevederilor art.10 alin.(1), lit.a) și b) din OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit.

De asemenea organul de inspecție fiscală a stabilit că suma de lei reprezentând contravaloare bilete de tren și cazare este o cheltuială nedeductibilă fiscal deoarece nu au fost întocmite ordine de deplasare conform dispozițiilor O.M.F. nr.58/2003.

Pentru anul 2004:

În timpul controlului, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal, din care petenta contestă cheltuielile reprezentând contravaloare convorbiri telefon fix în sumă de lei (facturile de telefon nu sunt pe numele PFA verificată), precum și cheltuielile în sumă de lei (reprezentând contravaloare accesorii de îmbrăcăminte și încălțăminte), cheltuieli considerate ca nefiind efectuate în scopul realizării de venituri conform prevederilor art.49 alin.(4), lit.a) din L.G. nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea organul de inspecție fiscală a stabilit că suma de lei reprezentând contravaloare cazare este o cheltuială nedeductibilă fiscal deoarece nu au fost întocmite ordine de deplasare conform dispozițiilor O.M.F. nr.58/2003.

Urmare celor constatate, organul de inspecție fiscală a procedat la întocmirea Deciziilor de impunere pentru obligațiile de plată stabilite suplimentar. Totodată pentru aceste debite a procedat la calcularea obligațiilor de plată accesorii constând în dobânzi și penalități de întârziere.

III Având în vedere constatările organului fiscal, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele :

Speta supusă soluționării este dacă PFA IONESCU ION datorează obligațiile de plată suplimentare constând în diferențe de impozit pe venit și accesorii aferente stabilite de organul fiscal prin deciziile de impunere și dacă acestea au fost corect stabilite.

Termenul de soluționare, a fost întrerupt cu adresa nr...../25.05.2006, prin care s-a solicitat petentului completarea dosarului.

Documentele justificative solicitate, au fost transmise de către contribuabil cu adresa nr...../05.06.2006.

1) Cu privire la capătul de cerere privind neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor reprezentând contravaloarea convorbirilor telefonice (telefon fix).

În fapt, din documentele existente la dosar se reține că:

În baza contractului de comodat, autentificat prin încheierea nr..... din 12.05.2005 de către notar public A....., PFA IONESCU ION a împrumutat dreptul de folosință a imobilului situat în Constanța Bd..... nr..... bl....., sc....., ap..... în vederea desfășurării activității de consultanță în asigurări de viață. În contract se stipulează că PFA IONESCU ION primește cu titlu de împrumut pentru folosință imobilul de mai sus, obligându-se să-l întrețină și să suporte cheltuielile ocazionate de exploatarea și întreținerea acestuia.

În acest context, contribuabilul PFA IONESCU ION a înregistrat în evidența contabilă pentru perioada 2000-2004,

contravaloarea cheltuielilor cu telefonul fix în sumă totală de lei.

Organul fiscal a stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal și nu pot fi luate în calcul la stabilirea venitului impozabil pe considerentul că facturile respective nu sunt emise pe numele persoanei fizice autorizate, nu sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și reprezintă sume sau bunuri utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, invocând în acest sens dispozițiile art.10, alin.1, lit.b din O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, art.10, alin.1, lit.a și b din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit și ale art.49, alin.4, lit.a, art.49, alin.7, lit.a din L.G. nr.571/2003 privind Codul Fiscal, precum și cele ale normelor metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr.1066/1999, H.G. nr.54/2003 și H.G. nr.44/2004.

În plus organul de control menționează că nu a fost prezentată de către contribuabil lista detaliată a convorbirilor telefonice pentru a se putea determina cuantumul cheltuielilor efectuate în interesul afacerii și în interes personal.

Petenta contestă măsura dispusă susținând că este nelegală și netemeinică din următoarele considerente:

- dispozițiile legale incidente prevăd admiterea dreptului de deducere în condițiile în care cheltuielile sunt justificate prin documente;
- potrivit dispozițiilor art.64 din Codul Fiscal, organul fiscal avea obligația de a face dovada că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri și de a motiva măsura pe bază de probe sau de constatări proprii;
- concluziile organului de control sunt contradictorii deoarece se afirmă că aceste cheltuieli au fost efectuate în scop personal fapt pentru care sunt nedeductibile fiscal, iar ulterior afirmă că acestea au fost efectuate atât în scop personal cât și în scopul desfășurării activității, fără să aducă probe în susținere.

În drept, incidente speței sunt dispozițiile în materie de impozit pe venit, respectiv:

Pentru anii 2000 si 2001;

O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, art.10, alin.1:

"În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;

b) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;", precum și

H.G. nr.1066/1999, privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea OG nr.73/1999, pct.9, pentru aplicarea dispozițiilor art.9 din ordonanță, potrivit căroră;

„Evaluarea utilizării bunurilor din patrimoniul personal cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), în vederea determinării cheltuielilor deductibile, se face conform prevederilor pct.7 de mai sus, iar cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu:

- număr de kilometri parcurși în interes de afacere,
 - număr de metri pătrați folosiți în interes de afacere,
 - număr de unități de măsură specifice în alte cazuri”.
- Pentru anii 2002 și 2003;

O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit art.10, alin.1:

“În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;

b) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;...”, precum și

H.G. nr.54/2003 privind Normele metodologice pentru aplicarea O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, cu privire la aplicarea art.9 din ordonanță, potrivit căroră:

„[...]”

În vederea evaluării cheltuielilor cu bunurile din patrimoniul personal cu folosință mixtă, pentru afacere și în scop personal, precum și a cheltuielilor cu bunurile din patrimoniul afacerii utilizate și în scop personal se vor avea în vedere regulile prevăzute la pct.7 din normele metodologice date în aplicarea art.9 din ordonanță, iar cheltuielile deductibile se determină proporțional cu:

- număr de kilometri parcurși în interes de afacere;
- număr de metri pătrați folosiți în interes de afacere;
- număr de unități de măsură specifice, cum ar fi: kW/h, metri cubi, impulsuri telefonice și altele asemenea, utilizate în interes de afacere, în alte cazuri”.

Potrivit prevederilor pct.2 din normele de aplicare a art.16 din ordonanță, 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.

Aceleași prevederi precizează care sunt cheltuielile deductibile, respectiv, aplicabile speței:

„[...]”

-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."

Pentru anul 2004;

L.G. nr.571/2003 privind Codul Fiscal art.49, alin.4 și 5:

"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.*

Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...);

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților, sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;","

precum și prevederile H.G. nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, pct.54 cu privire la **cheltuielile deductibile**, între care se regăsesc și:

"(...)

- 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".*

Din interpretarea acestor dispoziții legale se reține că, deducerea cheltuielilor pentru bunurile care fac obiectul unui contract de comodat, este admisă numai pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii iar pentru bunurile din patrimoniul personal cu folosință mixtă, pentru afacere și în scop personal, proporțional cu numărul de unități de măsură specifice, în speță de impulsuri telefonice.

În speță, se reține că pe de o parte, folosința apartamentului situat la adresa din bd..... nr....., bl....., ap..... a fost cedată contribuabilului PFA IONESCU ION în baza unui contract de comodat a cărui încheiere de dată certă este **12.05.2005**, iar pe de altă parte că la aceeași adresă se află și domiciliul persoanei fizice IONESCU ION, conform datelor din cartea de identitate a acesteia emisă în 12.09.2002.

În aceste condiții, contribuabilul PFA nu poate face dovada că cheltuielile cu convorbirile telefonice facturate de ROMTELECOM pe numele persoanei fizice în perioada **2000-2004** sunt cheltuieli aferente venitului, respectiv cheltuieli efectuate în interesul direct al activității sale.

Pe de altă parte, dispozițiile din legislația în materie de impozit pe venit, mai sus citate prevăd reguli precise pentru evaluarea cheltuielilor cu bunurile din patrimoniul personal, cu folosință mixtă, pentru afacere și în scop personal, în cazul de

față deductibilitatea acestora urmând a fi determinată proporțional cu numărul de impulsuri telefonice utilizate în interes de afacere.

În speță, se reține că, petentul a considerat ca fiind deductibile integral cheltuielile cu telefonul fix din patrimoniul personal, facturate la adresa sa de domiciliu, contrar dispozițiilor legale mai sus menționate și fără a dovedi cu înscrisuri că impulsurile telefonice consumate au fost utilizate numai în interesul afacerii și în scopul realizării de venituri.

Susținerea petentului potrivit căreia organul fiscal nu i-a solicitat lista detaliată a convorbirilor telefonice nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece:

- în conformitate cu dispozițiile art.51 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat:

"Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal toate informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale",

iar potrivit art.54 alin.(1),

"În vederea determinării stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri".

- de asemenea, în conformitate cu prevederile art.102 alin.(8) din același act normativ,

"La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală".

Din declarația anexată raportului de inspecție fiscală rezultă că petentul a pus la dispoziția organelor de inspecție toate documentele și informațiile solicitate.

Nu în ultimul rând, potrivit prevederilor art.183 alin.(4) din Codul de procedură fiscală,

"Contestatorul[...] poate depune probe noi în susținerea cauzei", ori nici la dosarul contestației petentul nu a depus probe din care să rezulte că toate impulsurile telefonice sau o parte din acestea au fost utilizate în interesul strict al afacerii sale, situație în care cheltuielile cu convorbirile telefonice nu pot fi deductibile fiscal.

Afirmația petentului potrivit căreia *"preluând în baza contractului de comodat întreaga folosință a imobilului, este evident faptul că toate cheltuielile aferente acestui imobil sunt aferente activității desfășurate"* nu este susținută deoarece, așa cum s-a mai subliniat, contractul de comodat are dată certă de încheiere 12.05.2005, iar cheltuielile cu convorbirile telefonice au fost înregistrate în perioada anterioară 2000-2004 iar, pe de altă parte, petentul nu demonstrează că toate cheltuielile aferente imobilului sunt aferente activității desfășurate atâta timp cât în același imobil își are domiciliul stabil, imobilul în cauză fiind deci cu folosință mixtă.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia, nu există dispoziții legale care să prevadă obligativitatea emiterii facturilor pe numele PFA ca și condiție esențială de admitere a dreptului de deducere a cheltuielilor la calculul impozitului pe venit, se rețin prevederile pct.13,14,15 din O.M.F. nr.215/2000 și cele ale O.M.F. nr.58/2003, privind Normele metodologice de organizare și conducere a evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice, potrivit cărora:

-operațiunea patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă, dobândind astfel calitatea de document justificativ;

-documentul justificativ trebuie să cuprindă elemente principale precum, **numele și prenumele contribuabilului**.

În speță contribuabilul este PFA IONESCU ION, iar facturile emise de Romtelecom sunt pe numele IONESCU ION, situație în care nu sunt îndeplinite condițiile impuse de lege pentru ca acestea să dobândească calitatea de document justificativ și în consecință susținerea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Pentru argumentele expuse, urmează a se respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile de plată suplimentare nr..... din 17.03.2006, întocmite în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../17.03.2006, cu privire la baza de impunere suplimentară în sumă de lei și a impozitului pe venit aferent stabilit suplimentar.

2). Cu privire la capătul de cerere referitor la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor de deplasare.

În fapt, în perioada verificată, PFA IONESCU ION a efectuat diverse deplasări înregistrând astfel cheltuieli de deplasare constând în bilete de tren și cazare la hotel. Aceste cheltuieli au fost evidențiate în registrul jurnal pentru încasări și plăți în baza documentelor justificative respectiv, bilete de tren și facturi fiscale emise de unitățile hoteliere în sumă totală de lei (perioada 2002,2003,2004).

Organul de control a stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal pe considerentul că nu au fost întocmite ordine de deplasare conform dispozițiilor O.M.F. nr.58/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit.

Petenta contestă măsura invocând faptul că aceste cheltuieli au la bază un document justificativ respectiv, factură fiscală, chitanță și bilete CFR, sunt de natura cheltuielilor admise ca deductibile la stabilirea venitului impozabil și sunt efectuate în interesul direct al activității. În acest sens petenta susține că obligativitatea întocmirii ordinului de deplasare ar fi necesară doar în condițiile în care ar lipsi documentele justificative privind cheltuielile de deplasare efectuate. În susținerea

afirmației, petenta invocă faptul că prin OMFP nr.1040/2004 ordinul de deplasare nu a mai fost reglementat.

În drept, incidente speței sunt dispozițiile legale mai sus citate referitoare la stabilirea venitului impozabil, coroborate cu prevederile O.M.F. nr.215/2000 privind Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil, și ale O.M.F. nr.58/2003, potrivit cărora, **Ordinul de deplasare(delegație)**, servește ca:

"(...) -document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;

-document justificativ de înregistrare în evidența contabilă în partidă simplă(...)."

În speță, se reține că PFA IONESCU ION a înregistrat în evidența contabilă în partidă simplă contravaloarea cheltuielilor de deplasare constând în, cazare hotel și bilete tren, fără să întocmească **documentul justificativ de înregistrare**, respectiv, **Ordinul de deplasare(delegație)**.

Prin întocmirea și completarea acestui document, contribuabilul avea posibilitatea să justifice scopul deplasării, în speță, dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul direct al activității și sunt aferente realizării de venituri.

În acest context, se reține că susținerea petentei potrivit căreia aceste cheltuieli au fost justificate pe bază de facturi fiscale și bilete CFR, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care, dispozițiile legale mai sus citate precizează care este documentul justificativ pe baza căruia se înregistrează în contabilitate cheltuielile de deplasare.

Față de cele prezentate mai sus se reține ca fiind justificată măsura dispusă de organul de control cu privire la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor de deplasare în sumă de lei în condițiile în care, acestea au fost înregistrate în contabilitate fără documente justificative, respectiv fără Ordinul de deplasare.

Pentru argumentele expuse, urmează a se respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile de plată suplimentare nr..... din 17.03.2006, întocmite în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../17.03.2006, cu privire la baza de impunere suplimentară în sumă de lei și a impozitului pe venit aferent stabilit suplimentar.

3.Cu privire la capătul de cerere referitor la cheltuielile cu îmbrăcămintea (costume, cămăși, pantofi etc.) și contorizare apă.

În fapt, din documentele existente la dosar se reține că în perioada 2001-2004, PFA IONESCU ION a înregistrat în evidența

contabilă cheltuieli cu obiecte de îmbrăcăminte și accesorii precum și cheltuieli contorizare apă în sumă totală de lei.

Organul de control a stabilit că aceste cheltuieli nu sunt cheltuieli aferente realizării de venituri, reprezentând de fapt sume utilizate de contribuabil pentru uzul personal, invocând în acest sens dispozițiile art.10 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit și ale art.49 din L.G. nr.571/2003 privind Codul Fiscal și în consecință nu a acordat drept de deducere pentru suma de lei.

Petenta contestă această măsură invocând faptul că pentru aprecierea deductibilității acestor cheltuieli trebuie avute în vedere criteriile generale, referitoare la scopul pentru care se desfășoară activitatea de consultanță în asigurări de viață. În acest sens, petenta susține că această activitate presupune un contact permanent cu diverși clienți pentru prezentarea ofertelor și atragerea lor și în consecință se impune o ținută aparte pentru a inspira acestora încredere.

În drept, incidente speței sunt dispozițiile art.10, alin.1, lit.b din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit potrivit căroră,

"sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului; (...)",

coroborate cu prevederile pct.2 din H.G. nr.54/2003 privind Normele metodologice de aplicare a Odonanței, referitoare la condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, respectiv,

"a) să fie efectuate în interesul direct al activității;",

și respectiv ale art.49 alin.7 din L.g. nr.571/2003 privind Codul Fiscal potrivit căroră,

"Nu sunt cheltuieli deductibile:

a)sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; (...)",

coroborate cu prevederile pct.53 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, referitoare la,

"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(...)".

Din interpretarea acestor dispoziții legale se reține că nu pot fi considerate cheltuieli deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei.

În speță, se reține că suma de lei reprezentând contravaloarea unor obiecte de îmbrăcăminte și accesorii achiziționate de contribuabil precum și cheltuieli contorizare apă, înregistrate în evidența contabilă nu pot fi considerate cheltuieli efectuate în interesul direct al activității, deoarece acestea sunt de fapt bunuri utilizate de contribuabil pentru uzul personal și în consecință potrivit dispozițiilor legale mai sus

citare, nu pot fi considerate ca deductibile la stabilirea venitului impozabil.

Față de cele precizate se reține că, motivele invocate de petentă cu privire la acest capăt de cerere nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cererii cu privire la acest capăt de cerere.

Pentru argumentele expuse, urmează a se respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile de plată suplimentare nr..... din 17.03.2006, întocmite în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../17.03.2006, cu privire la baza de impunere suplimentară în sumă de lei și a impozitului pe venit aferent stabilit suplimentar.

4.Cu privire la capătul de cerere privind anularea Deciziilor de impunere nr..... din data de 17.03.2006 pentru încălcarea dispozițiilor de procedură.

În fapt, urmare avizului de control fiscal nr...../30.03.2005, la data de 01.02.2006 organele de control fiscal din cadrul AFP Constanța au procedat în baza dispozițiilor art.92 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, la verificarea activității desfășurate de PFA IONESCU ION în perioada 01.01.2000-31.12.2004.

Din verificarea activității desfășurate în anii 2002,2003,2004, organul de control a constatat că în evidența contabilă au fost înregistrate cheltuieli nedeductibile care s-au repetat(cheltuieli cu telefonul fix, îmbrăcăminte și accesorii, bilete de tren, cazare, asigurări de viață etc.). În aceste condiții s-a procedat la extinderea perioadei de verificare în temeiul dispozițiilor art.96 alin.3, lit.a) din Codul de procedură fiscală.

Petenta contestă această măsură susținând că, potrivit dispozițiilor art.96 alin.3 din Codul de procedură fiscală, inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale, iar în speță nu s-a făcut dovada existenței uneia din excepții pentru a se justifica extinderea perioadei de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

În drept, incidente speței sunt dispozițiile art.96 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, referitoare la perioada supusă inspecției fiscale, potrivit căroră;

"alin.1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

alin.3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat; (...)."

Din interpretarea acestor dispoziții legale se reține că, inspecția fiscală se poate efectua în cadrul termenului de prescripție, în speță asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali, pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale, exceptând situația în care există indicii cu privire la diminuarea impozitelor datorate bugetului general consolidat.

În speță, se reține că, din verificarea activității desfășurate de contribuabil în anii 2002, 2003 și 2004, organul de control a constatat că au fost înregistrate în mod repetat în evidența contabilă cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal constând, în cheltuieli telefonice, asigurări de viață, servicii medicale, îmbrăcăminte și accesorii, situație care a determinat diminuarea bazei impozabile și implicit cuantumul impozitului pe venit datorat bugetului general consolidat.

În aceste condiții, dispozițiile art.89, alin.1 și 2 din Codul de procedură fiscală republicat, precizează că, momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor se prescrie în,

" (...) în termen de 5 ani cu excepția cazului în care legea dispune altfel.",

respectiv,

" (...) de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Astfel potrivit dispozițiilor de mai sus, se reține că efectuarea controlului fiscal s-a efectuat în cadrul termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale.

În consecință, motivele invocate de petentă cu privire la încălcarea dispozițiilor de procedură sunt neîntemeiate legal, fapt pentru care contestația pentru acest capăt de cerere urmează a respinge.

5. Cu privire la obligațiile fiscale accesorii constând în dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, evidențiate în Deciziile de impunere contestate se rețin următoarele:

Având în vedere că pe de o parte, prin cererea formulată petenta nu contestă modul de calcul al accesoriilor ci doar baza de impunere, iar pe de altă parte faptul că prin prezenta decizie s-a respins contestația pentru debitele care au generat calculul acestora, urmează a se respinge ca neîntemeiată legal contestația pentru aceste capete de cerere, potrivit principiului de drept **"accesoriul urmează principalul"**.

Pentru considerentele arătate, în temeiul art.180 (1), (2), coroborate cu art.186 (1) din O.U.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată se

DECIDE :

1.Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate de PFA IONESCU ION împotriva Deciziilor de impunere nr..... din 17.03.2006 cu privire la majorarea bazei de impunere cu suma lei, precum și a obligației de plată suplimentară în sumă de lei reprezentând:

- lei, impozit pe venitul anual pe 2001;
- lei, dobânzi aferente;
- lei, penalități aferente;
- lei, impozit pe venitul anual pe 2002;
- lei, dobânzi aferente;
- lei, penalități aferente;
- lei, impozit pe venitul anual pe 2003;
- lei, dobânzi aferente;
- lei, penalități aferente;
- lei, impozit pe venitul anual pe 2004.

2.Respingerea contestației ca neîntemeiată legal pentru capătul de cerere privind încălcarea dipozițiilor de procedură.

Definitivă în sistemul căilor administrative de atac, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Constanța, în conformitate cu prevederile art.187, alin.2 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală și ale art.11, alin.1 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004 .

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**

G.D./4EX.
21.06.2006