

DECIZIA nr. 42 din 08.08.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ asupra contestației formulată de X, împotriva Deciziei de impunere 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 cu nr..2011, cu privire la suma totală de lei, reprezentând diferență la impozitul pe venit din activități independente în sumă de lei și accesorii în sumă de lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din O.G. nr.92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport de data primirii de către petent a Deciziei de impunere nr..2011 respectiv .2011, și data depunerii contestației, respectiv .2011.

Contestația este semnată și ștampilată de titularul dreptului procesual, conform prevederilor art. 206 din O.G. 92/2003 R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art.206, 207 și 209 din O.G.92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, P.F.A. X contestă *parțial* Decizia de impunere 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 cu nr..2011 emisă în baza R.I.F. nr. .2011, cu privire la suma totală de lei (lei impozit pe venit și lei accesorii aferente impozitului pe venit).

În susținerea contestației sale, petenta prezintă situația și cuantumul cheltuielilor nedeductibile fiscal din perioada verificată, pentru fiecare an în parte - considerând că *o parte* din cheltuieli se încadrează în prevederile legale cf. art.48, alin.4, lit.a), b) și c) din Codul fiscal, și pct.38 din Normele metodologice de aplicare, și anume: suma de lei pentru anul fiscal 2008, suma de lei pentru anul fiscal 2009 și suma de lei pentru anul fiscal 2010, motivând următoarele:

- nu au fost luate în calcul cheltuielile(lei) cu telefonie în 2008, pentru care au fost emise chitanțe de Banc Tulcea, plata fiind făcută din contul de card și nu BF cum a trecut în anexă organul de control;

- “organul de control nu a luat în calcul toate facturile pentru piese, reparații, chitanțele pentru RCA și BF pentru Rovineta cu toate că pe acestea este *înscris utilizatorul X și nr...auto*”; deasemenea, nu au fost luate în calcul facturile, chitanțele și deconturile cheltuielilor întocmite cu ocazia participării la congrese, consfătuiri și stagii de pregătire la Universitatea de Medicină din

București și alte unități spitalicești din țară; petenta mai arată că, și celelalte cheltuieli pentru deplasarea la serviciu și la domiciliul pacienților cu autoturismul personal nr.circulație precum și toate cheltuielile privind întreținerea autoturismului (carburanți, piese de schimb, asigurare casco, etc.), sunt deductibile, *în baza contractului de comodat*;

- deasemenea, pentru anii fiscali 2009 și 2010, nu i-au fost luate în considerare *cheltuielile cu amortizarea* unor obiecte de inventar, respectiv imprimanta multifuncțională (fact. .2009 în valoare de lei) precum și calculatorul, respectiv laptopul noteboc intel (fact..2009 în sumă lei) cu “factură emisă pentru PF” - după cum specifică petenta, obiecte folosite la cabinetul medical și înregistrate în Registrul inventar.

Petenta menționează că, a semnat nota explicativă în necunoștință de cauză, astfel că, după studiul Raportului de inspecție fiscală, procedează la “*stabilirea corectă*” a impozitului pe venit și a accesoriilor *față de* constatarea inspecției fiscale, precum și a diferențelor rămase de virat pentru anii fiscali 2008, 2009 și 2010, considerând că au fost stabilite în mod eronat obligațiile fiscale în sumă totală de lei, pe care le contestă, astfel:

- “ - recalcularea impozitului pe venit - lei;
- majorări impozit pe venit - lei;
- dobânzi - lei;

- penalități - lei”, cu mențiunea că, “la calculul penalităților de întârziere pentru anul 2010 în sumă de lei, nu s-au avut în vedere prevederile art.120(1) al.2 a din O.G.92/2003, modificată prin OG39/21.04.2010 care prevede că dacă stingerea se realizează în primele 30 zile nu se calculează penalități de întârziere.”

Față de motivațiile prezentate, în finalul contestației petenta solicită “refacerea Deciziei de impunere fiscală nr.2011 prin diminuarea cu sumele arătate mai sus.”

II.Urmare a inspecției fiscale generale efectuate la P.F.A. X, organele de control din cadrul A.I.F.-D.G.F.P. Tulcea, au verificat modul de stabilire, evidențiere, reținere și virare a obligațiilor fiscale către bugetul consolidat de stat.

Concluziile controlului au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..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, prin care s-au stabilit în sarcina P.F.A. X, obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de lei, reprezentând:

- diferențe impozit pe venit lei;
- obligații accesorii lei;

pentru anii fiscali 2008 , 2009 și 2010.

Din suma totală de lei stabilită suplimentar de inspecția fiscală prin Decizia de impunere nr.2011, petenta contestă *doar* suma totală de lei, reprezentând:

- diferențe impozit pe venit lei;
- obligații accesorii lei;

pentru anii fiscali 2008 , 2009 și 2010.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerilor petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul A.I.F.Tulcea au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina P.F.A. X, obligații fiscale suplimentare în sumă totală de lei.

In fapt, organele fiscale din cadrul A.I.F. Tulcea au efectuat o inspecție fiscală la P.F.A. X, iar rezultatele acesteia au fost consemnate în R.I.F. nr.2011, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .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.

Verificarea s-a efectuat pentru perioada 2008- 2010.

În urma verificării s-au constatat următoarele:

-ca urmare a neacceptării la deducere a unor cheltuieli (lei) efectuate de doamna X n scop personal sau pe motiv că nu au fost efectuate în scopul direct al activității, reprezentând c/val convorbiri telefonice , transport și bunuri de personal, pregătire profesională precum și cheltuieli de delegare, detașare și deplasare ocazionate de participarea la congrese și alte întruniri profesionale, cheltuieli cu întreținerea și funcționarea autoturismului MERCEDEZ cu nr. de circulație care face obiectul unui contract de comodat, dar și cheltuieli cu amortizarea unor obiecte de inventar - organele de control fiscal stabilesc suplimentar un impozit pe venit în sumă totală de lei și accesorii aferente în sumă totală de lei, constând în majorări și dobânzi de întârziere precum și penalități de întârziere , aferente anilor 2008-2010.

Petenta nu este de acord cu diferențele astfel stabilite, aferente cheltuielilor pentru care organele de control nu au acordat deductibilitatea, și formulează prezenta contestație împotriva Deciziei de impunere nr.2011, prin care, din totalul cheltuielilor neadmise la deducere, petenta contestă *doar* cheltuielile în sumă totală de lei, astfel: lei pentru anul fiscal 2008, lei pentru anul fiscal 2009 și lei pentru anul fiscal 2010, aferente obligațiilor fiscale “*calculate eronat în sumă totală de lei*” respectiv diferențe impozit pe venit(lei) și obligații accesorii(lei).

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Lg.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, H.G. 44/2004

pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal și O.G. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, precum și O.M.F.P. 1040/2004.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile petentei referitoare la “ *o parte* din cheltuieli care se încadrează în prevederile legale conform art. 48, alin.4, lit.a), b) și c) din Codul fiscal, republicată, și pct.38 din Normele metodologice de aplicare, și anume:

- cheltuieli cu transportul și bunuri de personal;
- cheltuielile cu amortizarea;
- cheltuielile cu pregătirea profesională;
- cheltuielile ocazionate de participarea la congrese și alte întruniri cu caracter profesional;
- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat;

- cheltuielile de delegare, detașare și deplasare; ”, **întrucât:**

* *Referitor la cheltuielile* reprezentând c/val servicii telefonie (lei), cheltuielile cu pregătirea profesională respectiv carte specialitate (lei) aferente anului 2008; cheltuielile în sumă de lei și lei reprezentând taxe pentru deplasare și participare la congrese în anul 2009 precum și suma de lei în anul 2010 - *se rețin* următoarele:

- prevederile **art.48** din Codul fiscal, invocat și de petentă, precizează *Regulile generale de stabilire a venitului net anual din activitățile independente*, astfel:

“ **4)** Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; (...) ”

- în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de control menționează că plățile convorbirilor vodafone efectuate de petentă cu cardul, *nu* au fost însoțite în timpul desfășurării inspecției fiscale de facturile fiscale aferente, și având în vedere faptul că petenta anexează contestației copiile chitanțelor emise de Banc la plata cu cardul, *fără* a prezenta însă și facturile corespunzătoare, aceste cheltuieli nu pot fi considerate deductibile fiscal, nefiind justificate prin documente cfm. prevederilor legale;

- facturile reprezentând taxe deplasare și participare la congrese (aflate în copie la dosar), nu pot dobândi calitatea de documente justificative fiind emise pe numele Xși nu **PFA X**, și deci nu conțin toate elementele de identificare, așa cum prevăd Normele generale privind documentele justificative și financiar contabile prevăzute de OMFP 1040/2004 la **pct.14**: “ Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;

- *numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă; (...)*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor

în documente justificative.”

Mai mult decât atât, organele de control menționează că facturile emise în nume propriu prezentate la control, *nu* au fost însoțite de documentele justificative corespunzătoare, respectiv invitații, și petenta *nu* le depune nici la dosarul cauzei.

Față de cele prezentate, rezultă că în mod legal organele de control nu au acordat deductibilitate pentru cheltuielile de mai sus.

* **Referitor la cheltuielile** cu funcționarea și întreținerea **autoturismului** proprietate personală MERCEDEZ cu nr. de circulație **care fac obiectul unui contract de comodat, se reține** că, pe lângă prevederile prezentate mai sus, **art.48** din Codul fiscal prevede în continuare la alin.4, ca și *condiții generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse*, următoarele:

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

1. *Active corporale sau necorporale **din patrimoniul afacerii.**”, iar la*

(7) “ Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

- din documentele prezentate de petentă, respectiv contractul de comodat 2008 (aflat în copie la dosarul cauzei), rezultă că: “Subsemnata X, dau sub formă de *împrumut spre folosință gratuită* lui P.F. X, având CIF , *autoturismul marca MERCEDEZ* cu nr. de circulație ,...”, și deci comodatarul are drept de *folosință gratuită* asupra autoturismului, însă, conform **pct. 38** din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“ Sunt cheltuieli deductibile

- 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;” *ori*, cheltuiala în sumă de **lei** reprezentând asigurare RCA autoturism este o cheltuială efectuată în nume propriu, întrucât autoturismul pentru care a fost încheiată polița de asigurare nu face parte din patrimoniul afacerii - respectiv **P.F.A. X**, ci din patrimoniul doamnei X, așa după cum rezultă și din copia chitanței de asigurare (aflată la dosar) emisă de ASI, pe numele X și nu pe **P.F.A. X**;

- în plus, și celelate cheltuieli cu întreținerea și funcționarea autoturismului MERCEDEZ care fac obiectul contractului de comodat, respectiv c/val piese auto, materiale întreținere și reparații auto în suma de **lei** în anul 2008 și **lei** în anul 2009 - deduse de petentă în baza contractului de comodat - nu sunt deductibile fiscal, întrucât au fost achiziționate în nume propriu așa după cum rezultă din documentele depuse la dosarul cauzei, acestea *nu conțin toate*

elementele principale prevăzute în structura formularelor aprobate prin OMFP 1040/2004 la **pct.14**, cum ar fi numele (*nu* sunt emise pe numele PFA X) sau adresa completă și deci, nu pot îndeplini calitatea de documente justificative în conformitate cu prevederile legale citate mai sus, astfel că, petenta este în eroare considerând că prin încheierea acestui contract de comodat, autoturismul său MERCEDEZ devine activ corporal din patrimoniul afacerii.

*** Cu privire la cheltuielile reprezentând rovineta autoturism,** respectiv suma de **lei** achitată cu bonul fiscal nr..2008 și suma de **lei** achitată cu bon fiscal nr..2009, **se reține:**

- aceste cheltuieli au fost înregistrate în evidența contabilă în baza unor bonuri fiscale, care nu îndeplineau calitatea de documente justificative nefiind ștampilate, completate pe verso, etc., așa cum prevăd dispozițiile **art.1, alin(2)**, din **Ord.293/2006**, pentru modificarea O.M.F.1714/2005 privind aplicarea prevederilor H.G.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, potrivit cărora, “*Stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor: ... d) bonul fiscal emis conform O.G.28/1999, republicată, cu modificările ulterioare, a cărui valoare este de pâna la 100 lei inclusiv, dacă este ștampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului, codul unic de înregistrare al acestuia sau codul numeric, în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente.”; deasemenea, aceste BF în sumă de lei și respectiv lei, depășesc în mod evident valoarea de 100 lei prevăzută expres în mod legal.*

De altfel, în nota explicativă aflată în copie la dosarul cauzei, petenta recunoaște că nu a completat în mod legal aceste bonuri fiscale.

*** Referitor la motivațiile petentei** că nu i-au fost luate în considerare cheltuielile **cu amortizarea unor obiecte de inventar** pentru anii 2009-2010:

~ suma de **lei** reprezentând: imprimantă (fact. .2009 în valoare de lei), adaptor și router (fact. .2009 în valoare de lei), accesorii calculator (fact. nr..2009 în valoare de lei) - nu poate fi deductibilă din punct de vedere fiscal, întrucât au fost achiziționate în nume propriu, așa după cum rezultă din facturile respective (aflate în copie la dosar) care nu pot dobândi calitatea de documente justificative fiind emise pe numele X și nu pe PFA X, și nu conțin toate elementele de identificare, stipulate în Normele generale privind documentele justificative și financiar contabile prevăzute de OMFP 1040/2004 la **pct.14** și nu îndeplinesc condițiile generale aferente cheltuielilor pentru a putea fi deduse, potrivit Codului fiscal;

~ cu privire la suma de **lei** reprezentând amortizare mijloc fix calculator aferentă anului 2009, și suma de **lei** reprezentând amortizare mijloc fix calculator aferentă anului 2010, respectiv laptopul notebook intel achiziționat cu factura nr..2009 în sumă lei - față de care petenta face mențiunea “*factură emisă pentru PF*”, **reținem** următoarele:

- în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de control *precizează că*, suma de **lei** reprezentând amortizare mijloc fix aferentă unui calculator (an 2009), precum și suma de **lei** amortizare mijloc fix aferentă unui calculator (an 2010) au fost achiziționate în nume propriu, întrucât “*organul de inspecție fiscală a xeroxat factura originală*, însă ulterior o dată cu depunerea contestației *contribuabilul depune în copie xerox o factură pe care este înscrisă persoana fizică - aceasta fiind modificată după restituirea documentelor*” - afirmație susținută în mod real prin depunerea copiilor celor două facturi (factura originală și cea modificată) la dosarul cauzei;

- mai mult, în nota explicativă din .2011 (aflată în copie la dosar), la întrebarea organului de control fiscal: “Recunoașteți că facturile fiscale aferente mijloacelor fixe, respectiv laptopuri, sunt emise în nume propriu?” - petenta răspunde afirmativ.

Față de cele prezentate, rezultă că în mod legal organele de control nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea de mai sus, întrucât nu sunt respectate *condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse*, respectiv:

“ a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, *justificate prin documente*; ...

c) *să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz*; ”, iar afirmația petentei referitoare la “factura emisă pentru PF” - nu poate fi reținută în mod legal - față de copiile celor două facturi (factura originală și cea modificată) aflate la dosarul cauzei.

Având în vedere că petenta nu își susține argumentele din contestație cu documente justificative care să conțină toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare, respectiv facturile, chitanțele, bonurile fiscale, etc. aflate în copie la dosar, nu conțin toate elementele de identificare potrivit Normelor generale privind documentele justificative și financiar-contabile, prevăzute la **pct.14** din **O.M.F.1040/2004** citate anterior, *ori* potrivit **pct.15** din același act normativ, “*Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare*” și considerăm că în mod legal organul de control fiscal a stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile contestate de petentă în sumă totală de **lei**, aferente anilor fiscali 2008 - 2010, așa cum se prevede și în Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, la **pct.37**:

“*Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art.48 alin.(4)-(7) din Codul fiscal*”.

Având în vedere prevederile legale prezentate, rezultă că organul de control fiscal a stabilit în mod legal diferențele de impozit pe venit în sumă totală de **lei** și urmează a se respinge contestația petentei cu privire la această sumă.

* *Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, afirmația petentei: “ La calculul penalităților de întârziere pentru anul 2010 în sumă de lei, nu s-au avut în vedere prevederile art.120(1) al.2a. din O.G.92/2003, modificată prin OG39/21.04.2010 care prevede că dacă stingerea se realizează în primele 30 zile nu se calculează penalități de întârziere.”, **întrucât**, petenta nu face dovada prin actele depuse la dosarul cauzei, că ar fi stins debitele în 30 de zile față de data scadenței, respectiv 27.05.20011.*

Potrivit prevederilor **art.119** din O.G. 92/2003 R, “(1)Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere” și **întrucât** petentul datorează diferențele de impozit pe venit stabilite suplimentar de inspecția fiscală în sumă de lei, datorează și majorările de întârziere aferente, în sumă totală de lei.

Având în vedere cele consemnate mai sus, și în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, rezultă că organele de control fiscal au stabilit în conformitate cu prevederile legale diferențele de obligații fiscale suplimentare în sarcina P.F.A.Xși urmează a se respinge ca neântemeiată contestația petentei cu privire la aceste sume în valoare totală de **lei**, menținându-se în totalitate constatările organului de control fiscal.

Față de cele reținute în prezenta decizie, în temeiul **art.216, alin.1** din O.G. 92/21.12.2003, privind Codul de procedură fiscală R, se

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neântemeiată a contestației formulată de P.F.A. X, împotriva Deciziei de impunere 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 cu nr.2011, privind suma totală de **lei**, reprezentând impozit pe venit în sumă de *lei* și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de *lei*.

Art.2 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV