



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Bistrița-Năsăud

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR Nr. 101/2008

DECIZIA NR. 98/19.12.2008

privind soluționarea contestației depusă de **X. X1, din Y, Y1, Nr. Y2**, înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 34691/26.11.2008.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea inspecție fiscală - Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice - în legătură cu contestația depusă de X din Y.

Contestația vizează măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. 909/26.09.2008 (filele 14 la 15), emisă de către organele Activității de inspecție fiscală - Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice - din cadrul D.G.F.P. Bistrița-Năsăud și are ca obiect obligația de plată stabilită către bugetul statului în sumă totală de ST lei, reprezentând diferență suplimentară la impozitul pe venit.

Constatăm că în speță sunt îndeplinite condițiile de procedură stipulate de art. 205, 207 și 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală ® și, drept urmare Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice este investit să se pronunțe asupra contestației.

Prin scrisoarea nr. 34691/02.12.2008 (fila 31) s-a solicitat petentului completarea documentației în dosarul cauzei, cele solicitate fiind anexate la filele 33 la 36 și înregistrate la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 36795/18.12.2008.

In cauza s-a întocmit referatul de verificare a contestației.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea cererii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. 909/26.09.2008 (filele 14 la 15) emisă de către organele Activității de inspecție fiscală - Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice - din cadrul D.G.F.P. Bistrița-Năsăud, act emis pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. 2248/30.09.2008 (filele 9 la 13) au fost stabilite în sarcina **X**, obligații suplimentare față de bugetul general consolidat al statului în sumă totală de ST lei, reprezentând impozit pe venit.

Inspecția fiscală generală a fost efectuată pentru perioada 01.01.2005 la 31.12.2007 și a vizat, printre altele, impozitul pe veniturile realizate de contribuabil din activități independente.

Motivele care au condus la stabilirea suplimentară în sarcina petentei a sumei sus arătate, așa cum rezultă din raport, rezidă în faptul că pentru anul 2007 nu au fost evidențiate în mod corect, în registrul de încasări și plăți, cheltuielile în scopul determinării venitului net impozabil și a impozitului pe venit aferent, astfel că au fost excluse de la deducere cheltuielile în sumă totală de CT lei compusă din:

- suma de CT1 lei, contravaloarea facturii fiscale nr. 332/27.12.2007 care, în opinia organului fiscal, reprezintă, potrivit prevederilor art. 3 alin. (2) din Legea nr. 15/1994®, un mijloc fix ("*sistem P.C.*") evidențiat pe cheltuieli care trebuiau deduse prin amortizare conform art. 24 din Codul Fiscal;

- suma de CT2 lei, contravaloarea facturii fiscale nr. 1009661/20.12.2007 prin care au fost achiziționate diverse articole de mobilier, cheltuieli excluse de la deducere în temeiul art. 48 alin. (4) lit. c) și alin. (7) lit. a) din Codul Fiscal pe motiv că bunurile nu au legătură cu activitatea autorizată desfășurată, în domeniul asigurărilor, fiind destinate uzului personal și al familiei, precum și faptul că petentul nu a declarat spațiul din locuința proprietate personală ca fiind destinat și utilizat în scopul activității desfășurate;

- suma CT3 lei, reprezentând contravaloarea a două bonuri fiscale cu valoarea mai mare de 100 lei pentru fiecare bon cuprinzând carburanți auto achiziționați, cheltuieli considerate nedeductibile fiscal întrucât aceste bonuri fiscale nu îndeplinesc condițiile de documente justificative, în sensul că nu conțin datele obligatorii prevăzute de art. 1 alin. (2) lit. d) din O.M.F.P. nr. 293/2006, respectiv stampila vânzătorului, denumirea cumpărătorului și codul numeric personal în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente.

II. Prin cererea (filele 25 la 26), înregistrată inițial la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. 34070/18.11.2008 și la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. 2489/19.11.2008, **P.F.I. SIDOR ALEXANDRU** din BECLEAN formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. 909/26.09.2008 (filele 14 la 15, respectiv 23 la 24). Contestația a fost transmisă împreună cu referatul cu propuneri de soluționare și alte documente anexe (adresa nr. 2525/25.11.2008) și s-a înregistrat la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 34691/26.11.2008 (filele 17 la 22 și 27 la 30).

Se contestă decizia de impunere menționată mai sus emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. 2248/30.09.2008 prin care s-a stabilit diferența suplimentară de impozit pe venit aferentă anului 2007 în sumă totală de ST lei.

În cuprinsul contestației se solicită admiterea acesteia, anularea în totalitate a actului de impunere și a raportului de inspecție fiscală, efectuarea unei noi inspecții fiscale, motivându-se următoarele:

Se arată că la stabilirea diferențelor de impozit pe venit organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile art. 1 din H.G. nr. 105/31.01.2007 privind stabilirea valorii minime de intrare a mijloacelor fixe de 1.800 lei stabilită în condițiile art. 3 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 15/1994, în situația în care nici un obiect achiziționat cu factura fiscală nr. 332/27.12.2007 nu a depășit această valoare.

În ceea ce privește obiectele de mobilier achiziționate cu factura fiscală nr. 1009661/20.12.2007, petentul consideră că pentru desfășurarea oricărui tip de activitate este absolut necesar un minim de mobilier, ceea ce face ca aceste obiecte să aibă legătură cu activitatea de asigurări.

Referitor la cheltuielile cu carburanții auto achiziționați petentul susține că în mod nelegal au fost excluse de la deducere în temeiul art. 1 alin. (2) lit. d) din O.M.F.P. nr. 293/2006, în speță, în opinia petentului, fiind aplicabile prevederile aceluiași articol, dar cele de la litera a).

Se susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile art. 52 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 în sensul că au fost denaturate obligațiile de plată a impozitului calculat asupra veniturilor rezultate din activitatea de asigurări, mai exact se precizează că nu s-a ținut cont de impozitul reținut la sursă ca plăți anticipate în cuantum de 10% (ST1 lei) pentru veniturile din activități independente de genul celor arătate anterior. În opinia sa, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului rezultat după determinarea cheltuielilor nedeductibile, a rezultat un impozit anual în sumă de ST2 lei, cota fiind de 28,8%.

III. Examinând cauza în raport cu documentele aflate la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:

Aspectele legate de impozitul pe venit urmează să fie analizate în funcție de cauzele care au determinat stabilirea diferențelor, respectiv corecta încadrare în normele legale a sumelor apreciate de organul de control ca fiind cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

În fapt, potrivit actului de impunere și raportului de inspecție fiscală organele de verificare au constatat că pentru perioada verificată nu pot fi acceptate la deducere din punct de vedere fiscal la calculul venitului impozabil rezultat din activități independente, cheltuieli în sumă de CT lei.

Contatându-se modificarea bazei de impunere pentru toată perioada supusă inspecției fiscale a fost recalculat venitul net impozabil și au fost stabilite diferențe de impozit pe venit în mod suplimentar în sumă totală de ST lei, așa cum detaliat rezultă din cele consemnate în raportul de inspecție fiscală.

Prin cererea formulată petenta a contestat baza de impunere stabilită suplimentar și modul de calcul a impozitului pe venit aferent.

Așa cum rezultă din cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare a contestației (filele 27 la 29), în contradicție cu cele susținute prin contestație, **referitor la modul de calcul al impozitului pe venit**, organele de verificare corect au procedat ținând cont de impozitul pe venit de restituit stabilit ca urmare reținerii la sursă și plății acestuia la bugetul statului. Acesta a fost compensat cu cel stabilit suplimentar (ST lei – ST1 lei) rămânând de plată suma de ST3 lei așa cum de altfel o demonstrează situația analitică, fila 4 din dosar.

Organele de inspecție susțin, de asemenea că, pentru anul 2007 impozitul pe venit a fost calculat corect, cheltuielile neadmise la deducere fiind corect stabilite fapt pentru care își mențin punctul de vedere exprimat în raport și decizia de impunere.

Contrar acestor susțineri și având în vedere motivațiile petentului din contestația formulată, constatăm că în mod eronat au fost interpretate prevederile legale în materie

cu privire la excluderea de la deducere a unor cheltuieli la calculul venitului net impozabil pe anul 2007.

Astfel, **valoarea de CT1 lei (factura fiscală nr. 332/27.12.2007-fila 21)** a fost exclusă din cheltuielile totale ca urmare încadrării în categoria mijloacelor fixe a unui calculator electronic, un monitor, imprimantă și alte materiale.

Potrivit art. 3 alin. (2) din Legea nr. 15/1994®, “*Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Această valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație;

b) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set”.

În catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2139/2004, la grupa “*Aparate și instalații de măsurare, control și reglare*”, codul de clasificare 2.2.9. sunt cuprinse “*Calculatoare electronice și echipamente periferice*” precum și “*Mașini și aparate de casă, control și facturat*”.

Raportat la prevederile actelor normative sus citate, punctul de vedere al organului de control, potrivit căruia bunurile achiziționate (imprimanta, monitorul și materialele consumabile) formează un sigur corp cu calculatorul, nu poate fi însușit din următoarele considerații:

Din punct de vedere tehnic folosirea calculatorului impune, în mod necesar, existența a trei componente și anume: unitatea centrală, monitorul și tastatura.

Unitatea centrală împreună cu cele două echipamente periferice (monitor și tastatură) compun un set care răspunde cerințelor de folosire și în același timp de exploatare a diverselor programe.

Cu alte cuvinte acest grup de echipamente, în structura arătată anterior, îndeplinește, sub aspectul modului de folosire, condițiile de “set” în sensul prevederilor art. 3 alin. (3) din Legea nr. 15/1994® și în consecință încadrarea în categoria mijloacelor fixe amortizabile se va face ținându-se seama de valoarea întregului set.

Ținând seama că imprimanta, ca echipament periferic nu reprezintă o componentă necesară folosirii și exploatării calculatorului și nici procesului de înregistrare și stocare a datelor, este evident că ea nu poate fi inclusă și adăugată setului pentru calificarea unui bun, sub aspect valoric, ca fiind mijloc fix.

Intr-adevăr, în cazul în care obiectele sunt folosite în loturi, seturi sau formează un singur corp, în conformitate cu art. 3 din Legea nr. 15/1994® la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, set sau lot.

În asemenea situații însă, este vorba de loturi, seturi sau grupuri de obiecte a căror utilizare este posibilă numai într-o astfel de componență sau structură.

În speță, petentul s-a aprovizionat, așa cum rezultă din factura fiscală (fila 21), cu o unitate centrală (calculatorul – CT1.1. lei), un monitor (CT1.2. lei), o imprimanta

(CT1.3. lei) și materiale consumabile (hârtie xerox și cartușe imprimantă – CT1.4. lei), astfel că nici unul din obiecte nu are valoarea de 1.800 lei sau peste și în consecință acestea au fost înregistrate corect pe cheltuieli.

În acest context, ținând seama de reglementările în vigoare la data procurării bunurilor în cauză, la care s-a făcut referire în considerente, solicitarea petentului de luare în considerare ca și cheltuială deductibilă a contrvalorii acestor bunuri și modificarea bazei de impunere pentru calculul impozitului pe venit, este îndreptățită.

În ceea ce privește cheltuiala **în suma CT3 lei reprezentând carburanți auto** aprovizionați pe bază de bonuri fiscale organul fiscal motivează excluderea de la deducere pentru faptul că valoarea bonurilor fiscale depășește fiecare, suma de 100 lei, măsura fiind motivată în drept de prevederile art. 1 alin. (2) lit. d) din O.M.F.P. nr. 293/2006 (în realitate este vorba de art. 1 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1714/2005 privind aplicarea H.G. nr. 831/1997 așa cum a fost modificat prin art. I din O.M.F.P. nr. 293/2006). În speță apreciem că sunt aplicabile prevederile art. 1 alin. (2) lit. a) din O.M.F.P. nr. 1714/2005 modificat care stipulează că:

“(2) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în registrul de casă. Fac excepție de la această regulă, în sensul că stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor, următoarele documente:

a) bonul fiscal emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările ulterioare, utilizat pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată aferente carburanților auto achiziționați în vederea desășurării activității, dacă este ștampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului;”

Față de aceste prevederi constatăm că singura motivare legală de excludere de la deductibilitate a acestor cheltuieli era legată de datele obligatorii de înscris pe bonurile fiscale (ștampila, denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului), date despre care organul fiscal nu face vorbire în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere. Despre aceste condiții, în contextul *“art. 1 alin. (2) lit. d) din O.M.F.P. nr. 293/2006”* se amintește doar la pct. 4 din referatul cu propuneri de soluționare a contestației (fila 28), aspecte pe care le considerăm neelucidate în totalitate urmare controlului.

Referitor la factura fiscală nr. 1009661/20.12.2007 în valoare de CT2 lei cheltuiala a fost exclusă de la deducere cu motivația că bunurile procurate (diverse articole de mobilier) nu au legătură directă cu activitatea de asigurări, fiind destinate uzului personal și al familiei (în drept art. 48 alin. (7) lit. a) din Codul Fiscal). În cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare a contestației la pct. 2 (fila 28), în plus, organul fiscal adaugă faptul că, *“contribuabilul nu a declarat spațiul din locuința proprie destinată activității independente”*.

Raportat la cele reținute de organul fiscal și cele susținute de petent prin contestația formulată constatăm insuficient motivată măsura luată în sensul că nu s-a analizat și probat că aceste cheltuieli sunt destinate exclusiv familiei, dacă este vorba de mobilier, ce fel de mobilier s-a procurat, cu ce destinație și unde este utilizat efectiv, ce componente are în valoarea menționată mai sus.

Față de aceste constatări și având în vedere că datele luate în calcul de organele de control au rezultat din interpretarea greșită a normelor legale în materie, analiza și pobarea insuficientă a justificării cheltuielilor exculuse de la deducere, este evidentă incertitudinea stabilirii bazei de impunere de către organul de control, iar pe cale de consecință și a impozitului stabilit suplimentar.

Ținând seama de cele mai sus și pentru o corectă determinare a obligațiilor de plată reprezentând impozitul pe venit pe anul 2007 urmează ca, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal atacat să fie desființat în totalitate și să se refacă controlul pentru aceeași perioadă în termenele și condițiile prevăzute de pct.12.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 519/2005. În acest sens organul de inspecție fiscală va reverifica realitatea și legalitatea bazei de impunere a impozitului pe venit, având în vedere atât starea de fapt rezultată din documentele primare, datele din actul de control desființat precum și considerentele prezentului.

Pentru considerentele de mai sus în temeiul art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală ® se

DECIDE:

1. Desființarea în totalitate a Deciziei de impunere nr. 909/26.09.2008 și a Raportului de inspecție fiscală nr. 2248/30.09.2008, acte emise de către organele Activității de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud - Biroul de inspecție fiscală persoane fizice -, prin care s-a stabilit obligația de plată către bugetul statului în sumă totală de ST lei, reprezentând diferență suplimentară la impozitul pe venit și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV
L.S. s.s. indescifrabil