

DECIZIA NR. 82

Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice Brașov privind soluționarea contestației depusă de P.F.A.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de control ale Administrației Finanțelor Publice Brașov în raportul de inspecție fiscală prin care au fost stabilite ca nedeductibile fiscal, pe perioada 2000-2003, cheltuieli cu tehnoredactarea documentelor, cu prime de asigurare, cheltuieli cu consultanță, evaluare mijloace auto și apartamente și Deciziile de impunere pe anii 2000, 2001, 2002 și 2003 prin care s-a stabilit de plată o diferență de impozit pe venit .

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.176 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.174, 175 și 176 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Brașov este investită cu soluționarea pe fond a contestației formulate de către P.F.A.

I.P.F.A. contestă măsurile stabilite de organul fiscal din cadrul Administrației Finanțelor Publice Brașov prin raportul de inspecție fiscală și Deciziile de impunere pe anii 2001, 2002 și 2003 și solicită admiterea contestației motivând astfel:

Cheltuielile cu tehnoredactarea documentelor pe anii 2000, 2001, 2002 și 2003 petentul le consideră deductibile fiscal întrucât tehnoredactarea documentelor a fost efectuată personal, fără a apela la serviciu specializat.

Astfel petentul a considerat că 10% din veniturile încasate reprezintă cheltuieli cu tehnoredactarea documentelor care este o cheltuială deductibilă fiscal.

Referitor la cheltuielile reprezentând contravaloare asigurare casco și tichetul de asigurare RCA la autoturismul înmatriculat pe PFA, petentul susține că suma de mai sus a fost achitată cu chitanța și este deductibilă fiscal potrivit prevederilor legale.

Referitor la cheltuielile reprezentând rate achitate către SC I , petentul precizează că potrivit contractului, a achitat suma, în rate lunare, în vederea obținerii unei sume prin trageri curente, pentru amenajarea unui birou de lucru ceea ce reprezintă o investiție pentru P.F.A.

Potentul susține că în baza contractului de prestări servicii încheiat cu SC I a obținut venituri din comisioanele încasate pe baza facturilor emise de P.F.A. și s-a reținut 10% impozit la sursă.

Referitor la factura reprezentând contravaloare consultanță, evaluări mijloace de transport și apartamente emisă de SC G către P.F.A. și considerată ca cheltuială nedeductibilă fiscal de către organul de inspecție fiscală, petentul susține că a fost autorizat să funcționeze în baza Decretului -Lege nr. 54/1990 și nu a Legii nr.507/2002 așa cum se precizează în raportul de inspecție fiscală.

Potentul menționează că, potrivit legii persoana fizică autorizată nu poate angaja persoane cu contract individual de muncă, dar din contextul legii nu rezultă că persoana fizică autorizată nu poate apela la serviciile unei alte persoane fizice sau juridice pentru realizarea unor lucrări de o complexitate deosebită, pentru care nu este autorizat.

Astfel, petentul susține că a încheiat contracte de colaborare cu SC G și SC R în vederea realizării unor lucrări pentru care nu era autorizat.Serviciile prestate de societățile

mai sus amintite au fost facturate de către aceștia și achitate cu chitanță de către P.F.A.

Petentul consideră că încadrarea facturilor emise de SC G și SC R la art. 3 pct. 3 din Legea nr.507/2002 este eronată și prin urmare cheltuielile nu pot fi excluse din cadrul cheltuielilor deductibile fiscal.

II. Prin raportul de inspecție fiscală, organele fiscale din cadrul A.F.P. Brașov au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli cu tehnoredactarea documentelor pe anii 2000, 2001, 2002, 2003, cheltuieli cu prime de asigurare pe anul 2002, cheltuieli reprezentând rate achitate către SC I, cheltuieli reprezentând contravaloare consultanță evaluari mijloace auto și apartamente conform facturii emisă de SC G și cheltuieli reprezentând contravaloare consultanță achitată de către SC R.

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P. Brașov, prin raportul de inspecție fiscală mai sus amintit au dispus refacerea deciziilor de impunere pe anii 2000, 2001, 2002 și 2003. Prin decizia de impunere pe anul 2003, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe venit.

III. Luând în considerare constatările organului de control, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2000-23.01.2004

Pe perioada verificată petentul a desfășurat activitate în baza Autorizației nr.13675/10.02.1998 eliberată de Consiliul Județean Brașov conform Decretului -Lege nr.54/1990 având ca obiect de activitate principal: **”expertize tehnice, evaluări, studii de fezabilitate, stabilire valori garanții credite, proiectare în specialitate automobile și tractoare.**

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării cererii depuse de petentă la A.F.P. Brașov prin care a solicitat închiderea dosarului fiscal întrucât autorizația mai sus menționată a fost anulată conform Dispoziției de primar.

1.Referitor la suma înregistrată eronat ca fiind cheltuieli cu tehnoredactarea documentelor pe anii 2000, 2001, 2002 și 2003, cauza supusă soluționării D.G.F.P. Brașov este de a stabili dacă cheltuielile cu tehnoredactarea documentelor realizate conform obiectului de activitate reprezintă cheltuieli deductibile fiscal în condițiile în care petentul nu a prezentat în susținere documente justificative.

În fapt, din raportul de inspecție fiscală rezultă că petentul dispune de mijloace informatice proprii (calculator) iar efectuarea și tehnoredactarea lucrărilor este realizată de P.F.A., conform obiectului de activitate înscris în Autorizație.

Organul de control a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu tehnoredactarea documentelor, calculate în cotă de 11% asupra veniturilor încasate de către petent.

În contestația formulată petentul precizează că în anul 1998 a achiziționat un calculator iar tehnoredactarea documentelor o efectuează personal, fără a apela la persoane specializate, considerând astfel 10% din veniturile încasate ca reprezentând cheltuieli cu tehnoredactarea lucrărilor efectuate.

În drept, art.15 alin. (1) și (3) din O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit și art.15 alin.(1) și (3) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit precizează:

”(1) În înțelesul prezentei ordonanțe, veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate

intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(3) Constituie venituri din profesii liberale veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii asemănătoare, desfășurate în mod independent, în condițiile legii."

Astfel, sumele încasate ca urmare a realizării lucrărilor proprii (rapoarte de evaluare) precum și tehnoredactarea acestora, conform obiectului de activitate înscris în autorizația de funcționare sunt venituri și nu cheltuieli cum eronat le-a considerat petentul.

De asemenea, art.16 pct.2 alin.(2) din H.G. nr.1066/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit și art.16 pct.2 din H.G. nr.54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, precizează:

"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."

Întrucât petentul a efectuat personal tehnoredactarea documentelor și cheltuielile înregistrate fără documente justificative nu pot fi considerate deductibile fiscal, elaborarea și tehnoredactarea documentelor reprezentând obiectul principal de activitate din care petentul realizează venituri.

Astfel, urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată.

2.Referitor la cheltuielile reprezentând asigurare casco și tichetul de asigurare RCA la autoturismul înmatriculat pe P.F.A., precizăm:

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Brașov este de a stabili dacă cheltuielile cu primele de asigurare sunt deductibile fiscal potrivit prevederilor legale.

În susținerea cauzei petentul anexează la dosarul cauzei Polița privind asigurarea facultativă a autovehiculului aparținând P.F.A și chitanțele prin care a achitat suma reprezentând asigurare casco, respectiv suma reprezentând asigurare RCA. La dosarul cauzei este anexată în copie, cartea de identitate a vehiculului din care rezultă că autoturismul aparține P.F.A.

Pentru cazul în speță sunt aplicabile prevederile art.16 pct.2 alin. (2) și (3) din H.G. nr.54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, care precizează:

art.16 pct.2 alin. (2) din H.G. nr.54/2003

"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."

art.16 pct.2 alin. (3) din H.G. nr.54/2003

“Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu primele de asigurare care privesc imobilizările corporale și necorporale, inclusiv pentru stocurile deținute, precum și cheltuielile de asigurare pentru boli profesionale și risc profesional și împotriva accidentelor de muncă;”

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și documentele existente în copie la dosarul cauzei urmează a se admite contestația pentru suma reprezentând cheltuieli deductibile cu primele de asigurare, precum și impozitul pe venit aferent.

3. Referitor la cheltuielile reprezentând rate achitate către SC I și considerate ca cheltuieli deductibile fiscal de către petent, cauza supusă soluționării D.G.F.P. Brașov este de a stabili dacă cheltuielile cu ratele achitate SC I sunt deductibile fiscal în condițiile în care aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor.

În fapt, potrivit Contractului încheiat între P.F.A. și SC I, petentul achită lunar o suma, timp de 12 ani, în vederea obținerii echivalentului în lei a unei sume în euro, prin trageri curente, pentru cumpărării de bunuri sau prestații în domeniul locativ.

Potentul a achitat suma către SC I, în rate lunare, considerând-o cheltuială deductibilă fiscal.

În drept, cauzei supuse soluționării îi sunt aplicabile prevederile art.10 alin.(1) lit. a) și b) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit coroborat cu prevederile art.16 pct.2 din H.G. nr.54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, precizează:

art.10 alin.(1) lita) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit

“(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;”

art.16 pct.2 din H.G nr.54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit

“ Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea regulilor prevăzute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 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;”

Din documentele prezentate la dosarul cauzei rezultă că petentul a achitat în rate lunare suma către SC I , conform contractului, în vederea obținerii ulterioare a unei sume în scopul achiziționării de bunuri și prestare de servicii în domeniul locativ.

Având în vedere obiectul de activitate înscris în autorizația de funcționare rezultă că cheltuielile cu ratele achitate SC I nu pot fi considerate deductibile fiscal întrucât nu sunt aferente veniturilor, ele nefiind efectuate în interesul direct al activității.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentului referitoare la faptul că suma obținută în baza contractului mai sus amintit va fi utilizată în vederea dotării biroului de lucru al P.F.A., întrucât petentul a solicitat închiderea dosarului fiscal deoarece Autorizația a fost anulată conform Dispoziției de primar.

Având în vedere prevederile legale invocate în speță și faptul că cheltuielile cu ratele nu sunt aferente veniturilor urmează a se respinge contestația și pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

4.Referitor la cheltuielile reprezentând contravaloare consultanță, evaluări mijloace auto și apartamente înregistrate conform facturii emisă de SC G și cheltuielile reprezentând contravaloare lucrări evaluare înregistrate conform facturilor emise de SC R, precizăm:

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Brașov este de a stabili dacă cheltuielile reprezentând consultanță, evaluare mijloace auto și apartamente conform facturilor emise de persoanele juridice mai sus amintite, sunt deductibile fiscal în condițiile în care PFA este autorizată să funcționeze independent.

În fapt, urmare a verificării efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că PFA a achitat cu chitanțe fiscale, către SC G, conform facturii fiscale, “contravaloare consultanță, evaluări auto și apartamente” Din contractul de prestări servicii încheiat cu SC G nu rezultă valoarea contractului, termenul de predare a lucrării și data încheierii contractului, acest contract fiind semnat atât la beneficiar cât și la executant de PF.

Totodată, petentul a achitat suma către SC R, conform facturilor fiscale anexate în copie la dosar și contractului de prestări servicii reprezentând contravaloare “consultanță, participare la elaborarea raportului de evaluare teren + construcție + studiu de caz”

Sumele achitate societăților mai sus amintite, reprezentând contravaloare prestări servicii, au fost considerate ca fiind cheltuieli deductibile fiscal de către petent

Conform autorizației de funcționare, P.F.A. a fost autorizată să desfășoare ca activitate principală ”**Alte activități de servicii prestate întreprinderilor: expertize tehnice, evaluări, studii de fezabilitate, stabilire valori garanții credite**” iar ca activitate secundară “**Activitate de proiectare în specialitatea automobile și tractoare**”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că SC G și SC R au prestat aceleași activități pentru care P.F.A. este autorizată, respectiv consultanță, evaluare teren, apartamente și auto.

De asemenea, petentul a fost autorizat în baza Decretului-Lege nr.54/1990 privind organizarea și desfășurarea unor activități economice pe baza liberei inițiative, având ca formă de organizare persoană fizică. Conform Decretului-Lege nr.54/1990 art.1 lit.d) persoanele fizice autorizate își desfășoară activitatea în mod independent.

Totodată, din coroborarea art.4 lit.c) cu art.6 alin.(1) din Legea nr.507/2002 privind organizarea și desfășurarea unor activități economice de către persoane fizice, rezultă că:

art.4 lit.c) din Legea nr.507/2002

(1) Pentru desfășurarea activităților economice în mod independent sau în cadrul asociațiilor familiale persoana fizică, respectiv membrii asociației familiale care au calitatea de angajat propriu, trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

c) să aibă calificarea necesară desfășurării activității economice pentru care se solicită autorizația;

art.6 alin.(1) din Legea nr.507/2002

"(1) Persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent și asociațiile familiale au dreptul să desfășoare numai activitățile pentru care sunt autorizate.

(2) Pentru desfășurarea altei activități, care nu este prevăzută în autorizație, este necesară completarea autorizației."

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se constată că petentul avea dreptul să desfășoare numai activitățile economice pentru care era autorizat .

Sușinerile petentului referitoare la faptul că a apelat la serviciile altor persoane autorizate întrucât pentru anumite capitole din lucrările realizate nu era autorizat, nu sunt relevante în susținerea cauzei deoarece potrivit prevederilor legale mai sus enunțate petentul avea dreptul să desfășoare numai activități pentru care era autorizat sau să completeze autorizația cu acea activitate pentru care nu era autorizat.

Astfel, cheltuielile reprezentând contravaloare consultanță, lucrări de evaluare auto, apartamente, terenuri, achitate SC G și SC R nu pot fi considerate deductibile fiscal, serviciile evidențiate în factura emisă de SC G (reprezentată de PF în calitate de asociat majoritar al societății) și serviciile evidențiate în facturile emise de SC R fiind de aceeași natură cu activitățile pentru care P.F.A a fost autorizat în baza Decretului -Lege nr.54/1990, urmând a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de control au dispus refacerea deciziilor de impunere pe anii 2000, 2001, 2002 și 2003.

Prin decizia de impunere pe anul 2003, organul fiscal a stabilit de plată în sarcina petentului un impozit pe venit prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu tehnoredactarea documentelor, cu primele de asigurare, cheltuieli reprezentând rate achitate Asociației Property, cheltuieli cu prestările de servicii efectuate de persoane juridice care au același obiect de activitate ca și petentul și diminuarea pierderii fiscale pe anii 2000, 2001 și 2002.

Având în vedere că prin prezenta decizie au fost admise ca deductibile fiscal cheltuielile cu primele de asigurare pe anul 2002, pentru autoturismul P.F.A. urmează a se recalcula impozitul pe venit datorat bugetului de stat de către petent.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă ca petentul pe anul 2001 și 2002 a înregistrat pierdere fiscală urmând astfel a se diminua pierderea fiscală pe această perioadă și a se recalcula impozitul pe venit pe anul 2003 potrivit O.M.F. nr.192/2004 privind stabilirea baremului anual de impunere pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2003.

Având în vedere cele prezentate mai sus se va admite contestația pentru impozit pe venit pe anul 2003 aferent cheltuielilor cu prime de asigurare a autoturismului proprietatea P.F.A. și se va respinge contestația pentru suma reprezentând impozit pe venit de plată pe anul 2003 aferentă celorlalte cheltuieli nedeductibile fiscal.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.15 alin.(3) din O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, art.16 pct.2 alin.(2) din H.G. nr.1066/1999 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, art.10 pct.1 lit.a), art.15 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, art.16 pct.2 din H.G. nr.54/2003 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit , art.3, 4 și 6 din Legea nr.507/2002 privind organizarea și desfășurarea unor activități economice de către persoane fizice și art.185 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

1. Admiterea contestației pentru impozit pe venit aferent cheltuielilor cu prime de asigurare a autoturismului proprietatea P.F.A.

2. Respingerea contestației pentru impozit pe venit pe anul 2003 aferent celorlalte cheltuieli nedeductibile fiscal.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind Contenciosul Administrativ.