



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
județului Bistrița-Năsăud  
Biroul de soluționare a contestațiilor**

Str. 1 Decembrie nr. 6-8  
Bistrița, Bistrița-Năsăud  
Tel : +0263 212 039 ; 210 661  
Fax : +0263 216 880  
e-mail : contestații@dgfp-bn.ro

**DOSAR NR. 1/56/2011**

### **DECIZIA NR. 01/05.01.2011**

privind soluționarea contestației depuse de S.C.P. **C. M. UV IPURL**, din B., B-dul D., Nr. , Sc. , Et. , Ap. , înregistrată la D.G.F.P. Bistrița - Năsăud sub nr..../24.06.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița - Năsăud, a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, prin adresa nr. .../24.06.2010, în legătură cu contestația depusă de S.C.P. **C. M. UV IPURL** din B.

Contestația este formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.../04.05.2010 (filele nr.54-58) întocmită de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, act prin care s-a stabilit în sarcina contribuabilului obligații fiscale în sumă totală de **... lei** de natura impozitului pe venit din activități independente pentru anul 2008 în cuantum de **... lei**, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de **... lei**.

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală ® și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să soluționeze cauza.

Prin adresa nr. ..../29.06.2010 (fila nr. 68) s-a solicitat petentei transmiterea copiilor lizibile după actul constitutiv al întreprinderii unipersonale cu răspundere limitată, a extraselor de cont în care este reflectată suma de ... lei, care în susținerea petentei a fost achitată către S.C. C. M.UV S.R.L., argumentarea în fapt și drept a necesității folosirii celor două autoturisme aferente realizării de venituri, justificarea cu documente - ordine de serviciu, foi de parcurs - din care să rezulte că autoturismele au fost utilizate în interesul afacerii, precum și explicarea în detaliu a modalității de plată a celor trei facturi reprezentând chirie imobil, servicii de consultanță și respectiv cedare drept de folosință a trei autoturisme.

Față de cele solicitate petenta a dat curs parțial, prin depunerea documentelor cu adresa nr.... /12.08.2010 filele nr. (70-108).

Prin scrisoarea nr. ..../31.08.2010 (fila nr. 109) s-a revenit la cele solicitate la data de 29.06.2010, în sensul de a se transmite documente probatorii specifice din care să rezulte că autoturismele au fost utilizate în interesul afacerii.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare a contetației.

Din analiza documentelor existente la dosar, rezultă următoarele :

I. Prin Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr..../07.05.2010 (filele 42-53) care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud au stabilit suplimentar obligații în cuantum de .... lei, reprezentând impozit pe venit pentru anul 2008, precum și majorări de întârziere în cuantum de .... lei.

Perioada supusă verificării pentru obligația fiscală de natura impozitului pe venit este 01.01.2007-31.12.2008, procedura de control fiind verificare totală.

Diferențele suplimentare precum și cauzele care au stat la baza stabilirii lor, conform Raportului de inspecție fiscală, sunt redate în cele ce urmează:

Organele de control au considerat nedeductibile fiscal cheltuieli în sumă de .... lei, în a căror componență intră:

- contravaloare factură nr. ..../29.12.2008, în sumă de ..... lei, reprezentând *chirie imobil* conform contract de închiriere;

- contravaloare factură nr. ..../29.12.2008, în sumă de .... lei, reprezentând *servicii de consultanță*, conform contract de prestări servicii;

- contravaloare factură nr. ..../31.12.2008, în sumă de .... lei, reprezentând *cedare drept de folosință a trei autoturisme*, conform contract de cesiune.

Motivațiile organelor de control în considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor de natura celor prezentate anterior constau în faptul că în Registrul jurnal de încasări și plăți aferent anului 2008 contribuabilul a înregistrat la plăți prin bancă contravaloarea celor trei facturi, fără însă a exista în extrasul de cont aceste operațiuni, fiind declarate de către contribuabil, cheltuieli deductibile fiscal.

Cheltuielile privind cedarea folosinței a două autoturisme, în opinia organelor de control, nu se justifică, deoarece contribuabilul până la data de 01.11.2008 nu a avut salariați.

Față de argumentele aduse de petentă prin contestația depusă cu privire la sumele achitate efectiv prin bancă către SC C.M. UV SRL, evidențiate în extrasele de cont ca operațiuni efectuate în cursul anului 2008 și înregistrate în Registrul de încasări și plăți, organele de control nu exclud faptul că în extrasele de cont aferente anului 2008 ar exista transfer de sume către S.C. C. M. UV S.R.L., dar fac precizarea că în documentele bancare, în momentul în care se achită o factură către furnizor, se înscriu datele de identificare a facturii plătite, iar aceste operațiuni se înregistrează în contabilitate, în registrul de încasări și plăți.

Concluzionând, organele de control nu au admis la deducere cheltuielile aferente celor trei facturi reprezentând servicii de consultanță, chirie și cedare

folosință autoturisme pe motivul că nu au fost achitate (numerar sau prin bancă) în cursul anului 2008, iar în ceea ce privesc cheltuielile cu cedarea folosinței a două autoturisme, nu se justifică, deoarece contribuabilul până la data de 01.11.2008 nu a avut salariați. În completare, organele de control aduc argumente, în referatul cu propuneri de soluționare, precizând că nu a prezentat documente justificative - ordine de serviciu, foi de parcurs - din care să rezulte că aceste autoturisme au fost utilizate în interesul afacerii.

În drept, se invocă prevederile art. 48, alin. (4), lit. b) și alin. (7), lit. a) a aceluiași articol din Codul fiscal, pct. 37, alin. (2) din H.G. nr. 44/2004, precum și pct. 48, lit. G din O.M.F.P. nr.1040/2004.

II.Împotriva deciziei de impunere nr.../04.05.2010 (filele nr.54-58) petenta depune contestația înregistrată la registratura D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../14.06.2010 și la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. .../16.06.2010 (filele nr. 60-62), solicitând anularea parțială a Deciziei de impunere nr. .../04.05.2010 și, pe cale de consecință, anularea obligației suplimentare de plată constând în impozit pe venit în sumă de .... lei și accesorii aferente în sumă de .... lei.

Organul de control a analizat și interpretat în mod subiectiv și superficial starea de fapt și a luat o măsură abuzivă și netemeinică, încălcând prevederile art. 7 alin. (2) și (3) din Codul de procedură fiscală.

Motivele care au stat la baza cererii formulate de petentă, rezidă în următoarele:

Referitor la susținerea că utilizarea celor două autoturisme în activitatea de practician în insolvență nu se justifică motivată de faptul că, până la data de 01.11.2008, contribuabilul nu a avut salariați, petenta consideră că la această constatare ar fi trebuit să se ia în calcul primele zece luni al anului și nu întreg anul, prezentând un contract individual de muncă cu începerea activității de la data de 01.11.2008.

Motivația în drept prin invocarea prevederilor art. 48 alin. (4) lit .b) din Codul fiscal și a pct. 48 lit. g) din O.M.F.P. nr. 1040/2004, este lipsită de realism și obiectivitate deoarece:

- toate cheltuielile cuprinse în facturile care fac obiectul cauzei supuse soluționării sunt în interesul afacerii, organul de control nu a produs nici o probă că nu este așa;

- există facturi emise și înregistrate legal în evidența celor două societăți și cuprind cheltuieli efective;

- o parte din valoare, respectiv suma de .... lei (.... corect) a fost achitată efectiv către S.C. C. M. UV S.R.L., prin bancă și sumele apar în extrase de cont. Celelalte sume au fost achitate prin altă modalitate, așa cum rezultă din convențiile încheiate și prezentate organului de control, convenții din care reiese în mod clar că s-a făcut stingerea obligației de plată a faturilor respective, debitorul fiind descărcat în mod expres, fiind vorba de novațiune. Petenta invocă, în acest sens, prevederile

art. 1091, art. 1128, art. 1130 din Codul civil, care reglementează modalități de stingere a obligațiilor și anume: prin plată, novațiune, remitere voluntară, compensație, confuziune, pierderea lucrului, anulare sau resciziune, efectul condiției rezolutorii și prin prescripție. Cuprinderea și înregistrarea în Registrul de încasări și plăți la rubrica *plăți prin bancă* se datorează faptului că formatul electronic al registrului este astfel întocmit încât nu are alte coloane decât *plăți prin casă sau prin bancă*.

Activitatea practicienilor în insolvență a fost reorganizată în cadrul societăților civile profesionale și a cabinetelor individuale, în temeiul O.U.G. nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență începând cu data de 01.01.2007, iar Ordinul M.F.P. nr. 2410/2007 privind aspecte de natură contabilă și fiscală referitoare la practicieni în insolvență, persoane fizice sau juridice, care își desfășoară activitatea în conformitate cu prevederile O.U.G. nr. 86/2006, a reglementat activitatea din punct de vedere fiscal. Activitatea specifică s-a desfășurat în sediul administrativ al S.C. C. M. UV S.R.L., iar personalul implicat în activitatea specifică a continuat să fie angajat în cadrul societății comerciale, fiind încheiat un contract de prestări servicii și unul de închiriere între cele două societăți, beneficiar fiind societatea civilă profesională. Astfel, s-a pus la dispoziția IPURL (întreprindere profesională unipersonală cu răspundere limitată) condiții necesare desfășurării activității, respectiv spațiu, utilități necesare, iar personalului colaborator mijloacele de transport indispensabile în activitatea desfășurată. În fapt, au fost implicate mai multe persoane cu statut de angajați și colaboratori, activitatea s-a desfășurat pe întreg teritoriu județului și chiar al mai multor județe, fiind necesare deplasări zilnice la instanțe, la societățile aflate în procedură, la bănci, la diverși colaboratori.

Petenta arată că și în condițiile în care practicianul în insolvență ar fi desfășurat activitatea de unul singur, nu există nici o prevedere legală care să interzică utilizarea a mai multor bunuri în activitatea producătoare de venituri și impozite, argumentând prin rezultatele financiare ale anului 2008 (veniturile în anul 2008 sunt de ..., cheltuielile deductibile în valoare de ... lei, venit net de ....lei, reprezentând 98,3 % din total venit) .

Prin adresa completatoare nr. .../12.08.2010 (filele nr.108) contestatara precizează, vizavi de activitatea specifică desfășurată, că autovehiculele au fost utilizate, unul, de către consilierul juridic angajat mai mulți ani la S.C. C. M. UV S.R.L., transferându-se ulterior la IPURL (întreprindere profesională unipersonală cu răspundere limitată) în luna noiembrie 2008, iar un alt autoturism a fost pus la dispoziția colaboratorilor conform contractelor de consultanță nr. .../31.01.2007 și respectiv nr. 25/01.02.2007. Cele trei autoturisme deținute în baza contractului de cesiune ( fila nr. 16) au fost folosite alternativ de către persoanele implicate în activitate, fiind necesară utilizarea unuia din autoturisme la deplasările pe câmp pentru identificări și evaluări de terenuri și bunuri din patrimoniul societăților din portofoliu (societăți cu profil silvic și agricol).

În probațiune petenta depune contractele individuale de muncă și cele de consultanță, precum și o listă cu societățile din portofoliu ale căror dosare sunt în lucru la data de 30.06.2009, invocând ca temei legal art. 23 din Legea nr. 86/2006 și art. 969 și următoarele din Codul civil.

**III.** Examinând cauza, prin prisma motivelor invocate de contestatară, a probelor de la dosar și a actelor normative în vigoare aplicabile speței, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada ianuarie-octombrie 2008, conform extraselor de cont de la filele 95-101 din dosar , S.C.P. C. M. UV **IPURL** transferă sub formă de împrumut la S.C. C. M. UV **S.R.L.** suma de ....**lei** , iar suma de **... lei**, se consideră transferată în baza convențiilor de împrumut încheiate între S.C.C. M. UV SRL și respectiv S.C. V.A. S.R.L. ( în calitate de împrumutator) și S.C.P.C. M. UV **IPURL** (în calitate de împrumutat) la data de 31.12.2008 (filele nr.71-72), având în vedere:

**1.Contractul de închiriere nr. .../31.12.2007** (filele nr. 22-23), încheiat pentru o perioadă de 6 ani între S.C. C. M. UV **S.R.L.** în calitate de proprietar și S.C.P. C. M. UV **IPURL** în calitate de chiriaș, având ca obiect „ *Punerea la dispoziția chiriașului, de către proprietar, cu chirie, a dreptului de folosință asupra imobilului situat în B..., bd. D., nr. ., sc. ., et. ., ap. ., .... ., cu suprafața utilă de 105 mp, pentru a-i servi drept sediu social și la desfășurarea activităților prevăzute în obiectul de activitate*”.

Conform art. 4 din contract, chiria lunară este de ... lei, cu precizarea că plata acesteia se va face în numerar, prin ordin de plată, prin compensare sau alte modalități care nu încalcă prevederile legale în vigoare.

La același articol se stipulează că „ *plata chiriei se consideră efectuată și în cazul în care proprietarul imobilului lasă contravaloarea chiriei la dispoziția chiriașului, sub formă de împrumut*”.

În partea finală a art. 4 din contract se prevede că în chirie sunt incluse și cheltuieli privind utilitățile necesare funcționării în condiții optime a spațiului închiriat, respectiv, cheltuielile cu serviciile de apă-canal, furnizare energie electrică și consumul de gaz pentru încălzirea spațiului închiriat.

**2. Contractul de prestări servicii nr. .../31.12.2007** (filele nr. 19-20), încheiat pe o durată de 5 ani, între S.C. C. M. UV **SRL** , în calitate de prestator și S.C.P. C. M. UV **IPURL**, în calitate de beneficiar, având ca obiect „*consultanța în management , furnizarea de servicii de specialitate pentru realizarea activităților în domeniul insolvenței și servicii de conducere a evidenței contabile*”.

În cadrul aceluiași articol se stipulează „*serviciile care fac obiectul contractului se realizează de către personalul angajat al prestatorului și cuprind și utilizarea în folosul beneficiarului a tehnicii de calcul din proprietatea prestatorului, (3 calculatoare, laptop, imprimante, scaner, copiator, etc.) a mobilierului din dotare și a serviciilor de telefonie fixă și mobilă și internet.*”

Conform art. 4 din contract, contravaloarea serviciilor prestate pentru fiscare lună este de .... lei, cu precizarea că plata serviciilor se face în numerar, prin ordin



de plată, prin compensare sau altă modalitate care nu încalcă prevederile legale în vigoare. La același articol de precizează că „*plata serviciilor se consideră efectuată și în cazul în care proprietarul imobilului lasă contravaloarea acestora la dispoziția beneficiarului, sub formă de împrumut*”.

În ultima parte a art. 4 din contract se stipulează că în valoarea menționată este inclusă și contravaloarea folosinței bunurilor consemnate la art. 1 și a serviciilor de telefonie și internet.

**3. Contractul de cesiune nr. .../29.12.2007** (fila nr. 16), încheiat pe o perioadă de 3 ani, începând cu 01.01.2008, între S.C. V. A. S.R.L.B., în calitate de cedent și S.C.P. C. M. UV IPURL, în calitate de cesionar, obiectul contractului fiind „cedarea dreptului de folosință a autoturismelor F.M. -2 buc. și F. S M., autoturisme achiziționate de cedent în leasing”.

Conform art. 4 din contract „*utilizatorul va plăti cedentului o sumă anuală în valoare de ... lei la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată*”. La același articol se stipulează „*suma menționată cuprinde avansul, ratele lunare și valoarea reziduală datorate de cedent societăților de leasing, precum și valoarea asigurării CASCO, a impozitelor pentru mijloacele de transport și valoarea serviciilor de întreținere și reparații necesare, a reviziilor periodice, a carburanților și lubrifianților necesari utilizării autoturismelor în activitatea specifică a cesionarului în contul cesionarului*”.

De asemenea se mai specifică că *plata se face în numerar, prin ordin de plată, prin compensare sau altă modalitate care nu încalcă prevederile legale în vigoare. Plata se consideră efectuată și în cazul în care proprietarul imobilului lasă contravaloarea acestora la dispoziția beneficiarului sub forma de împrumut.*

Prin **convenția de împrumut** (fila nr. 72) încheiată la data de 31.12.2008 pentru o perioadă de 3 ani, între S.C. C. M. UV SRL B., în calitate de împrumutator și S.C.P. C. M. UV IPURL B., în calitate de împrumutat, se constată și stabilesc următoarele:

În baza **contractului de închiriere nr. ../31.12.2007** și a celui de **prestări servicii nr. 2/31.12.2007**, S.C. CONSULT MANAGEMENT UV S.R.L. a emis către S.C.P. C. M. UV IPURL facturile nr. .../29.12.2008 în valoare de ... **lei** și nr. .../29.12.2008 în valoare de ...lei (... **fără TVA**), constatându-se că :

1. S.C. C. M. UV I.P.U.R.L. a achitat în cursul anului 2008 suma de ... **lei** reprezentând plăți efectuate în contul contractelor menționate anterior.

2. Diferența, în valoare de ... lei (... **lei fără TVA**), se consideră a fi achitată în contul contractelor menționate anterior, și va rămâne la dispoziția S.C.P. C. M. UV IPURL sub formă de împrumut pe o perioadă de 3 ani de la data prezentei convenții.

3. Împrumutul acordat este supus prevederilor legale în vigoare valabile pe durata acordării împrumutului.

**Convenția de împrumut** (fila nr. 71) încheiată pentru o perioadă de 2 ani, între S.C. V.A. S.R.L. B., în calitate de împrumutator și S.C.P. C. M. UV IPURL,

în calitate de împrumutat, având în vedere **contractul de cesiune nr. .../29.12.2007**, în baza căruia s-a emis de către S.C. V. A. S.R.L. factura nr. .../31.12.2008, în valoare de ... lei, are ca obiect :

1. Valoarea de ... lei (... **fără TVA**) *se consideră a fi achitată în contul contractului menționat mai sus și va rămâne la dispoziția S.C.P. C. M. UV IPURL sub forma de împrumut pe o perioadă de 2 ani.*

2. Împrumutul acordat este supus prevederilor legale în vigoare valabile pe durata acordării împrumutului.

În drept, pentru perioada verificată, din punct de vedere fiscal, activitatea petentei se supune prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și H.G. nr 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal precum și Ordinul M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Activitatea desfășurată se încadrează în categoria veniturilor reglementate la Titlul III, Cap.II din Codul fiscal (venituri din activități independente), fiind considerate venituri din profesii liberale [art.46, alin. (3) din Codul fiscal coroborat cu pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004].

**În raport cu documentația de la dosar și actele normative precitate urmează să se stabilească dacă cheltuielile, în sumă totală de ... lei, reprezentând chirie imobil conform contractului nr. .../2007 (în sumă de ... lei), servicii de consultanță conform contractului de prestări servicii (în sumă de 103.500 lei) și respectiv cedarea dreptului de folosință a trei autoturisme, conform contractului de cesiune (în sumă de ... lei), sunt deductibile fiscal, în condițiile în care plata s-a făcut parțial prin bancă (suma de ... lei), iar pentru diferența (... lei) s-a încheiat convenții de împrumut.**

Tratamentul fiscal pentru perioada incidentă speței este reglementat de prevederile **art.48 alin. (4)** din Codul Fiscal coroborat cu cele ale pct. 37 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 , precum și **pct. 43** din Ordinul M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2006 privind Codul fiscal.

**Art. 48 alin. (4)** din Codul fiscal în care sunt stipulate conditiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, astfel:

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

*b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;*

[...].”

**Pct. 37:**” *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 prevederilor art. 48 alin. (4)- (7).*

*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 afacerii,*
- 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.”*

**Pct. 43.din O.M.F.P. nr. 1040/2004:**

*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;*

Din analiza textelor legale antecitate rezultă că pentru a putea fi deduse cheltuielile aferente veniturilor trebuie ***să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării de venituri, să fie justificate cu documente și să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.***

#### **A. Justificarea faptului că, cheltuielile sunt efectuate în interesul direct al afacerii**

În ceea ce privește închirierea imobilului și a serviciilor achiziționate (de furnizare de servicii de specialitate pentru realizarea activităților în domeniul insolvenței, servicii de conducere a evidenței contabile, consultanță în management) apreciem că acestea sunt indispensabil legate de specificul activității desfășurate de contribuabil și implicit de realizarea veniturilor, concluzie ce coincide , de altfel, cu constatările organelor de control.

Intră sub incidența aceluiași norme juridice și cheltuielile referitoare la cedarea folosinței celor trei autoturisme (factura nr. .../12.12.2009 – fila nr. 17) în sumă de ... lei, pe care organele de control le consideră nedeductibile la calculul impozitului pe venitul net anual, motivând că, până la data de 01.11.2008, contribuabilul a fost singur în societatea civilă profesională de insolvență, precum și faptul că nu are și alte documente justificative (ordine de serviciu, foi de parcurs) de unde să rezulte că autoturismele au fost utilizate în interesul afacerii , invocând în drept art. 48 alin.(4) lit a) din Codul fiscal.

Necesitatea utilizării autoturismelor a fost argumentată de petentă atât prin contestația depusă, cât și prin intervențiile făcute ca urmare a solicitărilor organelor de soluționare. Astfel, referitor la cheltuielile cu folosința autoturismelor, petenta susține și probează că, pentru perioada supusă verificării de la 01.01.2007-



31.12.2008, au fost implicate mai multe persoane cu statut de colaboratori, iar de la data de 01.11.2008 a avut angajați . În acest sens petenta a depus următoarele documente probatorii:

- Contractul de consultanță nr. ... încheiat la data de 31.01.2007 (fila nr.81-82) cu Cabinet de avocat U. L. V. pentru o perioadă de 3 ani, printre obligațiile beneficiarului fiind și **punerea la dispoziția colaboratorului a tuturor mijloacelor materiale necesare exercitării atribuțiilor (mijloace de transport, logistică, etc.);**

- Contractul de consultanță nr. ... încheiat la data de 01.02.2007 (fila nr. 79-80), părțile contractante fiind petenta, în calitate de beneficiar și P.F.A. P. I., în calitate de prestator colaborator. Durata contractului este de 3 ani cu începere de la data încheierii acestuia, respectiv 01.02.2007. Obligațiile beneficiarului și în acest contract sunt, printre altele, de **a pune la dispoziția colaboratorului mijloacele de transport necesare realizării obiectului contractului;**

- Contract individual de muncă înregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă sub numărul .../19.11.2008 (fila nr.91-94) pentru consilierul juridic R. L. D., pe perioadă nedeterminată, începând cu data de 01.11.2008. Până la această dată consilierul juridic a fost angajat la S.C. C. M. UV S.R.L, atașând la dosar și contractul nr..../27.02.2003 (filele nr. 87-90).

Astfel, autoturismele au fost folosite de către consilierul juridic și de către colaboratori, conform contractelor nr. .../31.01.2007 și .../01.02.2007. De altfel, petenta susține că toate autovehiculele au fost folosite alternativ de către persoanele implicate în activitate, fiind necesară utilizarea unuia la deplasările pe câmp pentru identificări și evaluări de terenuri și bunuri din patrimoniul societăților din portofoliu (depus la dosar la filele nr. 73-78), invocând în drept prevederile art. 23 din Legea nr. 85/2006 și art. 969 și următoarele din Codul civil.

Este cert faptul că pentru desfășurarea activității, în cazul analizat activitatea de practician în insolvență, folosirea mijloacelor de transport reprezintă o necesitate curentă, indiferent de modalitatea de deținere a acestor bunuri.

În speță, autoturismele au fost folosite atât de practicianul în insolvență, cât și de colaboratorii și angajații acestuia, persoane specializate implicate în activitatea societății civile profesionale, activitate generatoare de venituri, care s-a desfășurat pe întreg teritoriul județului, chiar și pe teritoriul altor județe, necesitând deplasări la societățile aflate în procedura de insolvență, așa cum rezultă din portofoliul cu dosarele aflate în lucru la data de 30.06.2009 (filele nr.73-78). Din analiza acestui portofoliu rezultă că, doar pentru dosarele aflate în lucru la data de 30.06.2009, S.C.P. C. M. UV IPURL a acordat consultanță și asistență în procedurile de insolvență pentru un număr de ... de agenți economici, societăți cu diverse domenii de activitate (comerț, industrie prelucrătoare, construcții, transporturi, agricultură), situate pe raza județului, cât și în alte județe.

Din probatoriul administrat în speță, respectiv contractele prezentate de petentă, -contractele de consultanță nr. ...încheiat la data de 31.01.2007 și respectiv

contractul de consultanță nr. ... încheiat la data de 01.02.2007- , rezultă clar din clauzele stipulate în fiecare din contractele prezentate ca obligație a beneficiarului (S.C.P. C.M. UV I.P.U.R.L) și punerea la dispoziția colaboratorului a tuturor mijloacelor materiale necesare exercitării atribuțiilor (mijloace de transport, logistică,etc.). Așa fiind, pentru întreaga perioadă verificată, 01.01.2007-31.12.2008, autovehiculele au fost puse la dispoziția persoanelor specializate, cât și colaboratorilor acesteia. Persoane specializate au fost angajate în activitatea de lichidare în conformitate cu prevederile art. 23 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, conform cărora : ”În vederea îndeplinirii atribuțiilor sale, administratorul judiciar va putea desemna persoane de specialitate”. Ca urmare a activității derulate, petenta a obținut venituri în anul 2007 de ... lei , respectiv în anul 2008 de ... lei.

Concluzionând, raportat la documentele din dosarul cauzei, reținem că petenta a respectat prevederile art.48, alin. (4) lit a) din Codul fiscal, cheltuielile aferente facturii nr. .../31.12.2008 (fila nr. 17) îndeplinind condițiile generale prevăzute la acest articol.

#### **B.Cuprinderea cheltuielilor în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite, conform art. 48 alin. (4) lit b) din Codul fiscal**

**Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei** operate în registrul de încasări și plăți -la coloana plăți prin bancă - pentru anul 2008 (filele nr. 9-14), așa cum s-a arătat, petenta a depus copiile după extrasele de cont (extras de cont nr. .../28.10.2008 – ... lei, nr. .../26.09.2008 - ... lei, nr. .../25.06.2008 – ... lei, nr. .../08.07.2008 – ... lei, nr. .../09.07.2008 - ... lei, nr..../10.07.2008 – ... lei, nr. .../12.05.2008 – ... lei, nr. .../14.01.2008 – ... lei atașate la filele nr. filele nr. 95-101) prin care se justifică plata efectuată către S.C. C. M. UV S.R.L. B. reprezentând contravaloarea parțială a celor două contracte de chirie și respectiv de consultanță.

Prin urmare, aceste cheltuieli sunt justificate cu documente, având la bază contracte legal încheiate [contractul de închiriere nr. .../31.12.2007 (filele nr. 22-23) și contractul de prestări servicii nr. .../31.12.2007 (filele nr. 19-20)] în raport de care s-au emis facturile fiscale nr.../29.12.2008 (fila nr. 24) și respectiv nr. .../29.12.2008 (fila nr. 21).

De asemenea cheltuielile în sumă de .... lei (care acoperă parțial valoarea celor două contracte, diferența de ... lei fiind sub incidența convențiilor de împrumut) au fost plătite prin bancă în cursul anului, conform extraselor de cont prezentate și atașate la filele nr. 95-101.

Față de cele prezentate, este indubitabil faptul că aceste cheltuieli îndeplinesc condițiile generale prevăzute de legislație pentru a putea fi deduse, respectiv prevederile art. 48 alin. (4) din Codul fiscal, coroborate cu pct. 37 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, precum și pct. 43 din Ordinul M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoanele

fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2006 privind Codul fiscal.

Așa fiind, cheltuielile în sumă de ... lei sunt deductibile fiscal și, pe cale de consecință, impozitul pe venit aferent, stabilit suplimentar de organele de control este nelegal.

**Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei (...-....) urmează a se stabili dacă pot fi considerate deductibile fiscal, în condițiile în care au fost cuprinse în registrul de încasări și plăți pentru anul 2008 la rubrica plăți prin bancă, iar justificarea modalității de plată a serviciilor achiziționate pe bază de contracte a fost convențiile de împrumut între debitor (S.C. .P.C. M. UV IPURL) și creditorii (S.C C. M. UV S.R.L. și S.C. V. A. S.R.L. B.).**

Referitor la aceste cheltuieli, reținem că obligațiile decurgând din cele trei contracte de prestări servicii (închiriere, consultanță și cedare drepturi folosință), obligații reflectate și în facturile de decontare, au fost stinse în cursul anului 2008 ca efect a convențiilor de împrumut (filele nr. 71-72) încheiate între petentă și S.C . C. M. UV S.R.L. și S.C. V. A. S.R.L.. Aceste cheltuieli sunt efectuate în interesul direct al afacerii, urmând a fi incluse în categoria cheltuielilor deductibile la calculul venitului net anual, pentru următoarele considerente:

Din analiza contractelor în cauză la art. 4, care are în esență același conținut, Prețul și modalitatea de plată, se precizează că: *plata se face în numerar, prin ordin de plată, prin compensare sau altă modalitate care nu încalcă prevederile legale în vigoare.*

În cadrul aceluiași articol se menționează că : **Plata se consideră efectuată și în cazul în care proprietarul imobilului lasă contravaloarea acestora la dispoziția beneficiarului sub forma de împrumut.**

Prin convențiile de împrumut suma de ... lei se consideră a fi achitată în contul contractelor de închiriere imobil și consultanță, iar suma de ... lei se consideră a fi achitată în contul contractului de cedare drept folosință, cu precizarea că vor rămâne la dispoziția S.C.P. C. M. UV IPURL *sub formă de împrumut pe o perioadă de 3 ani de la data prezentelor convenții.*

De asemenea se precizează, în ambele convenții, că împrumutul acordat este supus prevederilor legale în vigoare valabile pe durata acordării împrumutului.

Contestatară argumentează că plata facturilor a căror contravaloare s-a înregistrat în registrul de încasări și plăți la rubrica plăți prin bancă (suma de ... lei), a fost făcută prin convențiile de împrumut încheiate , convenții din care rezultă că s-a făcut stingerea obligației de plată, debitorul (S.C.P.C.M. UV IPURL) fiind descărcat în mod expres, considerând că este vorba de novațiune, conform prevederilor art. 969 , art. 1091, art. 1128 pct. 1 , art. 1130 și art. 1133 din Codul civil.

Este adevărat că, Codul civil reglementează ca modalități de stingere a obligațiilor: plata, **novațiunea**, remiterea voluntară, compensația, confuziunea,

pierderea lucrului, anularea sau resciziunea, efectul condiției rezolutorii și prescripția.

Novățiunea , conform art. 1128 din Codul civil, operează în trei feluri:

**1. când debitorul contractează în privința creditorului său o datorie nouă ce se substituie celei vechi care este stinsă;**

2. când un nou debitor este substituit celui vechi, care este descărcat de creditor;

3. când, prin efectul unui nou angajament, un nou creditor este substituit celui vechi, către care debitorul este descărcat.

Din analiza art. 4 din contractele încheiate, coroborate cu clauzele din convențiile de împrumut, stingerea datoriei debitoarei S.C.P. C. M. UV IPURL s-a făcut prin contractarea sub formă de împrumut, pe baza convențiilor încheiate, a unei noi datorii.

Așa fiind, în primul rând, în cauză sunt aplicabile dispozițiile art. 1128 din Codul civil privind novația, întrucât părțile și-au dat consimțământul pentru convertirea în împrumut a sumelor de bani datorate de petentă creditorilor săi (S.C. C. M. S.R.L. B. și S.C. V.A. S.R.L. B.), în baza contractelor de închiriere, prestări servicii și cedare drept folosință. În acest context au fost încheiate convențiile de împrumut (filele nr.71și 72) la care am făcut vorbire mai sus.

Suntem în prezența unei novații obiective, creditorii și debitorul inițial rămânând aceiași în cadrul raportului obligațional. Astfel, S.C.P. C. M. UV IPURL B., este debitoarea acelorași persoane juridice (S.C. C. M. S.R.L. B. și S.C. V. A. S.R.L. B.) , pentru aceeași sumă, dar obligația sa are drept cauză două noi contracte- convențiile de împrumut - deci se naște din inițiativa și din voința și acțiunea părților un nou raport obligaționat ca urmare a novației.

Principalul efect juridic, din perspectiva speței analizate, al celor două convenții de împrumut este acela că, la momentul semnării convențiilor de împrumut, *sunt stinse vechile obligații* intervenite între petentă și creditorii săi (S.C. C. M. S.R.L. B. și S.C. V. A. S.R.L. B.) în temeiul contractelor de închiriere, prestări servicii și cedare a folosinței bunurilor și apariția corelativă a altui raport obligațional derivat din convențiile de împrumut.

Prin urmare, aserțiunea organelor de control că obligația de plată a petentei către creditorii săi contractuali nu este îndeplinită, nu subzistă.

În al doilea rând, în speță sunt operabile dispozițiile art. 969 din Codul civil, care consacră principiul forței obligatorii a contractului, în virtutea căruia părțile, prin voința lor comună, au dat naștere unor norme de drept privat (concretizate în cele două convenții de împrumut) care, fiind încheiate cu îndeplinirea condițiilor generale și speciale ale novației sunt la fel de obligatorii pentru ele ca și legea.

În această ordine de idei, având în vedere că raporturile juridice au fost perfectate între S.C.P. C. M. UV IPURL , pe de o parte, în calitate de **împrumutat**, și S.C. C.M. UV SRL pentru suma de ... lei , și respectiv cu S.C. V. A. SRL B.

pentru suma de ... lei, având calitatea de **împrumutator**, convențiile au puterea conferită de lege, modalitatea de stingere a obligației este legală.

Argumentele organelor de control cu privire la modalitatea de plată a facturilor în cauză, respectiv prin convenția de împrumut, nu sunt pertinente, deoarece norma legală invocată art. 3 din H.G. nr. 804/1999 privind modificarea art.3 din Hotărârea Guvernului nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, este aplicabilă numai între agenții economici, societăți comerciale, persoane juridice din domeniul industriei.

Așa fiind, considerăm că diminuarea bazei de impunere cu cheltuielile în sumă de ... **lei** și stabilirea impozitului pe venit aferent de către organele de control sunt nelegal determinate.

Referitor la accesorii în cuantum de ... **lei** având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriile urmează principalul ("*accessorium sequitur principale*"), urmează a fi admise.

Pe cale de consecință, cererea petentei este întemeiată , urmând a fi admisă pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe venit din activități independente și respectiv accesorii aferente în suma de ... lei .

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală ® se

### **DECIDE:**

1. Admiterea ca întemeiată a contestației formulată de **S.C.P. C. M. UV IPURL B.** pentru suma totală de ... **lei** reprezentând impozit pe venit în sumă de ... **lei** precum și majorări de întârziere aferente în cuantum de ... **lei** și, pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.../04.05.2010 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, Bistrița-Năsăud, Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru această sumă.

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

p. DIRECTOR EXECUTIV,  
L.S.

<http://www.anaf.ro/wps/portal/Bistrita>