

## **DECIZIA NR. 87 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008**

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara a fost sesizata de Administratia finantelor publice Deva asupra contestatiei formulata de **A.F. X**, cu sediul in municipiul Deva, str. ..., Bl. ..., ap. ... judetul Hunedoara.

Contestatia a fost formulata impotriva **Deciziilor de impunere nr. .../2008** privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite prin Raportul de inspectie fiscala nr. .../2008, incheiat de organele de control ale Administratiei finantelor publice a municipiului Deva, in suma totala de ... lei, reprezentand:

- ... lei - **impozit pe venit stabilit suplimentar;**
- ... lei - **majorari de intarziere aferente impozitului pe venit.**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

### **I. Prin contestatia formulata, A.F. X sustine urmatoarele:**

Baza de impunere, suplimentara, a fost stabilita urmare neacordarii dreptului de deducere pentru unele cheltuieli, astfel:

- nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu primele de asigurare achitate pentru autoturismul Dacia 1300, aflat in proprietate personala, utilizat exclusiv pentru desfasurarea activitatii asociatiei familiale si implicit obtinerea de venituri;

- nu s-a acordat drept de deducere pentru unele sume ce reprezinta cheltuieli reale aferente obtinerii de venituri ( materiale, piese schimb, convorbiri telefonice, gaz, energie electrica).

In fapt, aceste cheltuieli inregistrate pe baza documente justificative si au fost efectuate cu respectarea conditiilor prevazute de art. 48 alin. (4), lit. a) si alin. (8) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Fata de cele sustinute, contestatoarea solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata.

**II. Prin Deciziile de impunere nr. .../2008, emise pe baza raportul de inspectie fiscala nr. .../2008**, organele de inspectie din cadrul Administratiei finantelor publice Deva au stabilit suplimentar, **impozit pe venit** in suma de ... lei.

Pentru neplata in termen a impozitului stabilit suplimentar au fost calculate **majorari de intarziere** in suma de ... lei.

Potrivit celor consemnate in raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, rezulta urmatoarele:

**Pentru anul 2005**, a fost majorata baza impozabila, urmare constatarii unor cheltuieli, pentru care nu s-a acordat drept de deducere in suma de **2.117 lei** (contravaloarea convorbiri telefonice, impozit cladire, taxa auto, asigurare auto, materiale consumabile).

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie au stabilit **impozit pe venit**, suplimentar, aferent anului 2005, in suma de ... lei.

Pentru neplata, in termen, a impozitului pe venit stabilit suplimentar, au fost calculate **majorari de intarziere** aferente, in suma de ... lei.

**Pentru anul 2006**, a fost majorata baza impozabila, urmare constatarii unor cheltuieli pentru care nu s-a acordat drept de deducere in suma de ... lei ( convorbiri telefonice, asigurare auto, materiale consumabile inregistrate pe baza bonurilor fiscale a caror valoare depaseste ...lei).

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie au stabilit **impozit pe venit**, suplimentar, aferent anului 2006, in suma de ... lei.

Pentru neplata, in termen, a impozitului pe venit stabilit suplimentar, au fost calculate **majorari de intarziere** aferente, in suma de ... lei.

**III. Avand in vedere constatările organelor de inspectie fiscala, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:**

**In fapt**, prin **Deciziile de impunere nr. .../2008** au fost stabilite, in sarcina membrilor asociatiei familiale, obligatii fiscale suplimentare, pentru perioada : ....2005 - ...2006, in suma totala de ... lei, reprezentand:

- ... lei - **impozit pe venit stabilit suplimentar;**
- ... lei - **majorari de intarziere aferente impozitului pe venit.**

Organele de inspectie fiscala au majorat baza de impunere pentru perioada supusa controlului, ca urmare neacordarii dreptului de deducere pentru unele cheltuieli

Sumele pentru care nu s-a acordat drept de deducere, constau in:

- cheltuieli cu autoturismul propriu (impozit, asigurare auto);
- impozit pe cladiri;
- cheltuieli cu convorbirile telefonice;
- cheltuieli cu materiale consumabile achizitionate pe baza de bonuri fiscale a caror valoare depaseste 100 lei.

Pe de alta parte, prin contestatie se sustine ca, aceste cheltuieli au fost inregistrate pe baza documente justificative si au fost efectuate cu respectarea conditiilor prevazute de art. 48 alin. (4), lit. a) si alin. (8) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodata contestatorul a prezentat contractele de comodat

Prin contractele de comodat este stipulata obligatia comodarului de a suporta cheltuielile legate de buna exploatare a autoturismului (inclusiv reparatiile curente ori cele datorate gresitei sau indelungatei folosiri), valoarea asigurarii obligatorie auto, cheltuieli cu combustibilul.

In sustinerea contestatiei, petitionara a anexat, in copie, contractele de comodat.

Prin referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei, organele de control mentioneaza faptul ca, petentul a prezentat doua contracte de comodat, pentru spatiul in care isi desfasoara activitatea, respectiv, pentru autoturismul proprietate personala, contracte prezentate dupa comunicarea rezultatelor controlului.

Organele de inspectie nu s-au pronuntat asupra acestor contracte, depuse in sustinerea cauzei.

**In drept**, art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, prevede:

**“Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”**

Prin contractul de comodat, incheiat in data de ...2003, privind darea in folosinta, catre AF X, a imobilului situat in comuna Vetel, str. ..., nr. .... A, jud. Hunedoara, aflat in proprietatea persoanei fizice X, se prevede:

*„AF X va suporta toate cheltuielile ce se vor efectua cu intretinerea si reparatia imobilului, precum si utilitatile(gaz, curent electric, etc).*

De asemenea, prin contractul de comodat, incheiat in data de ...2003, privind darea in folosinta, catre AF X, a autoturismului Dacia 1310, cu nr. de inmatriculare HD ..., aflat in proprietatea persoanei fizice X, se prevede:

*„Utilizatorul AF X se obliga a pastra si utiliza in bune conditii autoturismul. Cheltuielile privind intretinerea , repararea si asigurarea, in caz de incidente rutiere, a autoturismului, vor fi suportate in intregime de utilizatorul AF X”*

Art. 48 alin. (4) lit. a), lit. b), lit. d) pct. 1, alin. (5) lit. i) alin. (7) lit. a) si lit. d), alin. (8) si alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile urmatoare, stipuleaza urmatoarele:

**„(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;**

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

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

**1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;**

**(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:[...]**

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

**(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:**

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

**d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h);[...]**

**(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.**

**(9) În Registrul-inventar se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității.”**

Potrivit pct. 37 lit. a) - c), pct. 38 și pct. 41 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, se prevede:

**„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) din Codul fiscal.**

**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.**

**38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:**

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;[...]
- cheltuielile cu primele de asigurare care privesc imobilizările corporale și necorporale, inclusiv pentru stocurile deținute, precum și primele de asigurare pentru asigurarea de risc profesional potrivit legii;
- cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal, când acestea reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului;[...]
- 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;[...]
- alte cheltuieli efectuate pentru realizarea veniturilor.[...]

**41. Toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii.”**

De asemenea, pct. 43 și 44 din Ordinul ministrului finanțelor publice 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, precizează următoarele:

**„43. 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;[...]**

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

**- active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;[...]**

**Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:**

**a) cheltuielile efectuate în interesul direct al activității, cum sunt:**

**- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;[...]**

**e) în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuielile deductibile se determină, după caz, proporțional cu:**

**- numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;**

**- numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere;**

**- numărul de unități de măsură specifice în alte cazuri; și**

**f) alte cheltuieli deductibile plafonate, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit.**

**44. Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:**

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

In ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere pentru materialele consumabile, pe baza de bonuri fiscale a caror valoare depășesc suma de 100 lei/bon, art. 1 alin. (2) lit. a) și d) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 293/2006 pentru modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, precizează următoarele:

**“(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 desfășurării activității, dacă este șampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului;[...]

d) bonul fiscal emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările ulterioare, a cărui valoare totală este de până la suma de 100 lei (RON) inclusiv, dacă este șampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului, codul unic de înregistrare al acestuia sau codul numeric, în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente."

Potrivit art. 4 alin. (1) din Ordonanța de urgență nr. 28/1999, republicată, privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale\*), se prevede:

**„Bonul fiscal este documentul emis de aparatul de marcat electronic fiscal, care trebuie să cuprindă cel puțin: denumirea și codul fiscal ale agentului economic emitent; adresa de la locul de instalare a aparatului de marcat electronic fiscal; logotipul și seria fiscală ale aparatului; numărul de ordine; data și ora emiterii; denumirea fiecărui bun livrat sau serviciu prestat; prețul sau tariful unitar; cantitatea; valoarea pe fiecare operațiune, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, cu indicarea cotei de taxă; valoarea totală a bonului, inclusiv taxa pe valoarea adăugată; valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată pe cote de taxă, cu indicarea nivelului de cotă; valoarea totală a operațiunilor scutite de taxa pe valoarea adăugată, precum și valoarea altor taxe care nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, dacă este cazul.”**

Prin raportul de inspecție fiscală contestat, nu s-a făcut, în toate cazurile, referire la natura materialelor consumabile aprovizionate pe baza bonurilor fiscale și nici dacă acestea au fost utilizate în scopul realizării veniturilor.

Prin urmare, tinand cont de cele precizate mai sus, se retine ca D.G.F.P. a judetului Hunedoara nu se poate pronunta asupra cuantumului obligatiilor de plata stabilite prin Deciziile de impunere nr. .../2008, astfel ca, se aplica prevederile art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

**“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

Pe cale de consecinta, se impune desfiintarea Deciziilor de impunere nr. .../2008, emise de Administratia finantelor publice Deva, pentru diferentele de impozit pe venit stabilite pe perioada 2005 - 2006, precum si a raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii acestora.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 213 si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

#### **DECIDE:**

**Desfiintarea** Deciziilor de impunere nr. .../2008, emise de Administratia finantelor publice Deva, pentru diferentele de impozit pe venit stabilite pentru perioada 2005 - 2006 precum si a raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii acestora, urmand ca se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere considerentele retinute.