

**DECIZIA nr. 22 din .../2012**  
**privind soluționarea contestației depusă de P.F.A. X**  
**înregistrată la D.G.F.P.- A.I.F. Tulcea sub nr..../2012**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de A.I.F, prin adresa nr..../2012 înregistrată la DGFP Tulcea sub nr..../2012 asupra contestației formulată de **P.F.A. X** împotriva Deciziei de impunere nr..../2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei .

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport cu data de primire a deciziei de impunere nr. .../2012 respectiv .../2012 (potrivit confirmării de primire atașată în copie la dosarul cauzei) și data înregistrării contestației la DGFP -AIF Tulcea sub nr. ..., respectiv ..../2012 (depusă prin poștă la data de ..../2012).

Prin adresa nr. .../2012, organul de soluționare competent a solicitat petentei precizarea cuantumului sumelor contestate, individualizate pe feluri de impozite și taxe în conformitate cu pct. 2.1 din O.P.A.N.A.F.nr. 2137/2011.

Ca răspuns, petenta trimite adresa nr. .../2012 prin care nominalizează o serie de cheltuieli nedeductibile menționate de organul de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr. .../2012.

Întrucât în contestație petenta indică ca fiind atacată Decizia de impunere nr. .../2012, în conformitate cu prevederile pct. 2.1 din OPANAF nr. 2137/2011 contestația va fi considerată ca fiind formulată împotriva întregului act administrativ fiscal, în speță Decizia de impunere nr. .../2012.

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

**I. Petenta PFA X** cu sediul în loc. B, str. ..., cod unic de înregistrare fiscală ..., contestă Decizia de impunere nr. .../2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru suma totală de .... lei, reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de .... lei, motivând următoarele:

1. " Tăierea cheltuielilor deductibile din punct de vedere fiscal pentru achiziționarea de combustibil în vederea deplasării cu autoturismul la și de la locul de desfășurare a activității pentru pentru care este înființat PFA, în sumă de ... lei în anul 2009 și ... lei în anul 2010."

În acest sens petenta face trimitere la art. 21, lit. e) și f) cât și la alin. (7), lit. l<sup>1</sup> din Codul fiscal, considerând că în baza acestor articole are drept de deducere “ pentru cumpărarea combustibilului de transport .”

2. Tăierea cheltuielilor cu diurna în sumă de .... lei pentru anul 2008, ... lei pentru anul 2009 și .... lei pentru anul 2010. În acest sens, petenta face trimitere la prevederile art. 48 alin. (5) lit. e), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cât și la pct. 27 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal în baza **art. 21** din Codul fiscal care precizează:

*Norme metodologice:*

*27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul [art. 21 alin. \(2\) lit. e\) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:](#)*

*a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;*

*b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale cuvenite acestora.*

Astfel petenta subliniază că, “ în litera și spiritul legii, conform căreia eu sunt administratorul PFA solicit să beneficiez cf. art. 48 pct.5, lit e și pct. 27 de dreptul de deducere a cheltuielilor de diurnă în valoare de 25 ron/zi, ( deși suma este sub limita dată de lege) și numai în zilele lucrătoare, deși uneori stau în deplasare și în week-end “

3. Tăierea cheltuielilor de protocol în limita prevăzută de lege: în sumă de .... lei pentru anul 2008, .... lei pentru anul 2009 și ... lei pentru anul 2010, pentru care petenta invocă prevederile art. 21, alin.(3), lit. a) din Codul fiscal, susținând că: “ această decizie subiectivă de tăiere a cheltuielilor de protocol se încadrează în deductibilitatea limitată de 2% conform legii, îmi poate prejudicia dezvoltarea bunelor relații cu partenerii de afaceri și poate provoca dificultăți pe viitor în realizarea altor contracte de colaborare prestări servicii.“

4. Tăierea cheltuielilor pentru achiziționarea de roșniță pentru autoturismul din dotarea PFA pe anul 2010 în sumă de ... lei, cu motivația că, “ în mod eronat d-na Y a tăiat cheltuiala de cumpărare a roșnietei pentru mașina pe anul 2010, probabil confundând bonul fiscal cu unul de achiziție combustibil.“

5. Tăierea cheltuielilor pentru dotarea minimală a biroului de domiciliu PFA (o masă de lucru, 6 scaune și o canapea de primire) în sumă de ... lei, în acest sens petenta invocă art. 21, pct. 3, lit l) și m) din Codul fiscal, care prevăd:

“ l) cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de legea locuinței, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10% .

m) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită și în scop personal, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția societății în baza contractelor încheiate între părți, în acest scop;”

“Conform acestor articole solicit să mi se accepte dotarea minimală de funcționare a unui sediu de birou PFA , ea constând într-o masă, 6 scaune și o canapea de așteptare.”

6. Tăierea cheltuielilor pentru tratament și odihnă pe anul 2010, în sumă de 1.100 lei.

În acest sens petenta face trimitere la art. 21, pct.3, lit c), care prevede: “ cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2% aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare.

Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere,.....costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membri de familie ai acestora..... “

Astfel, petenta susține: “În litera și spiritul acestui articol trebuie să mi se acorde acest drept solicitat doar o singură dată în 3 ani. “

7. Tăierea cheltuielilor pentru procurare de ochelari de protecție lucru la calculator în sumă de .... lei.

În acest sens, petenta invocă art. 21, pct. 2, lit b) din Codul fiscal care prevede că : “ sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

Cheltuielile efectuate potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale“, susținând că:

“În baza acestui articol doresc să beneficiaz de prevederile lui, acceptându-mi-se cheltuiala pentru procurarea de ochelari cu lentile tratate antireflex în vederea protejării ochilor împotriva radiațiilor emise de monitorul calculatorului în fața căruia îmi petrec cea mai mare parte a timpului de lucru . “

În completarea contestației petenta transmite în baza adresei nr. .../2012, emisă de către organul de soluționare a contestațiilor prin care se solicită precizarea cuantumului sumelor contestate, individualizate pe feluri de impozite și taxe, o anexă la contestație prin care mai contestă următoarele cheltuieli :

- sumele de ... lei și ... lei, reprezentând avans și rate contract leasing , cât și suma de ... lei reprezentând comision agenție imobiliară.

**II.** Ca urmare a inspecției fiscale efectuată de Activitatea de Inspecție Fiscală la PFA X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../2012 s-a emis Decizia de impunere nr. .../2012 prin care s-a stabilit în sarcina petentei suma totală de .... lei, reprezentând: impozit pe venit în sumă de ... lei și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei .

Pentru perioada verificată 17.04.2008-31.12.2010, s-au stabilit următoarele:

### **1. Impozit pe venit**

Organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de impozit pe venit în sumă de .... lei ca urmare a neadmiterii la deducere a unor cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor cât și a unor erori de înregistrare și declarare a veniturilor și cheltuielilor, petenta încălcând astfel prevederile art. 24 și 25, art. 48 alin. ( 4 ) lit a), art. 48 alin.(5) lit c), art.48 alin.( 7) lit. (a, i și l<sup>1</sup>), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cât și prevederile pct.14, 15 și 38 lit. e) din OMFP 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 conf. cu Legea 571/2003 privind Codul fiscal, art. 41-48 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, art. 13, lit f) și art. 16 din Anexa 1 a H.G. Nr. 1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului.

**Anul fiscal 2008** : organul de control fiscal a stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei astfel:

- cheltuiala în sumă totală de .... lei reprezintă c.val, avans achiziție auto achitat conform contractului de leasing financiar nr. ....2008 încheiat cu OTP ... București, fiind cheltuială nedeductibilă fiscal în conformitate cu prevederile art. 48 alin.7, lit.i din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

- suma de ... lei reprezintă c/val. Diurnă.,

- suma de ... reprezintă c/val. rate leasing, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing.

- suma de ... lei reprezintă impozit pe venit achitat cu OP nr. ...2008 și este nedeductibilă fiscal cf. art. 48,alin. 7, lit. c) din Legea 571/2003.

- suma de ... lei reprezintă cotă parte calculată de contribuabil din asigurarea Casco, asigurarea RCA și rovinetă.

- suma de ... lei reprezintă c/val. medicamente precum și alimente, produse cosmetice achiziționate din supermarket și este nedeductibilă fiscal conf. art. 48,alin. (4) și (7), lit. a) din Legea 571/2003.

- cheltuiala în sumă de 534,98 lei a fost înregistrată în evidența contabilă în baza unor documente reprezentând c/val. Servicii de telefonie mobilă prestate de , facturi care au fost emise pe persoana fizică X și nu pe PFA X, încălcându-se prevederile art. 48, alin. (4,) lit.a) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 14 și 15 din OMFP nr. 1040/2004.

- suma de ... lei reprezentând c/val cheltuieli de protocol este nedeductibilă fiscal deoarece a fost înregistrată în evidența contabilă în baza unei note de plată de restaurant fără a exista factură fiscală sau bon fiscal, nerespectându-se prevederile pct. 14 și 15 din OMFP 1040/2004.

- suma de ... lei reprezintă comision agenție imobiliară închiriere imobil, pentru care contribuabilul nu a prezentat documente justificative nerespectându-se prevederile pct. 14 și 15 din OMFP 1040/2004.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar în sumă de .. lei, s-au calculat majorări / dobânzi de întârziere în cuantum de ... lei precum și și penalități de întârziere în cuantum de ... lei, în conformitate cu art. 120 și art. 120<sup>1</sup> alin.(2), lit. b) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**Anul fiscal 2009:** organul de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei astfel:

- suma de ... reprezintă c/val. rate leasing, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing.
- suma de .... lei reprezintă c/val. Diurnă.,
- suma de ... lei reprezintă c/val. medicamente precum și alimente, produse cosmetice achiziționate din supermarket și este nedeductibilă fiscal conf. art. 48,alin.( 4) și (7), lit. a) din Legea 571/2003.
- cheltuiala în sumă de ... lei a fost înregistrată în evidența contabilă în baza unor documente reprezentând c/val. servicii de telefonie mobilă prestate de , facturi care au fost emise pe persoana fizică X și nu pe PFA X, încălcându-se prevederile art. 48, alin. (4), lit.a) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 14 și 15 din OMFP nr. 1040/2004.
- cheltuiala în sumă de .... lei reprezintă c/val servicii turistice înregistrate în evidența contabilă în baza unei facturi, servicii care nu sunt prestate în scopul realizării veniturilor, nefiind cheltuială deductibilă fiscal conform art. 48, alin. (7),lit. a), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.
- suma de ... lei reprezentând c/val combustibil auto achiziționat este nedeductibilă fiscal conform prevederilor art. 48,alin.(7), lit 1<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar în sumă de ... lei, s-au calculat dobânzi de întârziere în cuantum de ... lei precum și și penalități de întârziere în cuantum de ... lei, în conformitate cu art. 120 și art. 120<sup>1</sup> alin.(2), lit. b) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**Anul fiscal 2010:** Situația cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei se prezintă astfel:

- suma de ... lei reprezintă c/val. rate leasing, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing.
- suma de ... lei reprezintă c/val. diurnă.,
- suma de ... lei reprezintă c/val. medicamente, servicii medicale, alimente, produse cosmetice achiziționate din supermarket, ochelari de vedere și este nedeductibilă fiscal conf. art. 48,alin. (4) și (7), lit. a) din Legea 571/2003.
- cheltuiala în sumă de .... lei a fost înregistrată în evidența contabilă în baza unor documente reprezentând c/val. servicii de telefonie mobilă prestate de , facturi care au fost emise pe persoana fizică X și nu pe PFA X, iar suma de .... lei a fost înregistrată în baza facturii emisă de M Romania pentru SC N SRL, încălcându-se prevederile art. 48, alin. 4, lit.a) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 14 și 15 din OMFP nr. 1040/2004.
- suma de .... lei reprezentând c/val combustibil auto achiziționat este nedeductibilă fiscal conform prevederilor art. 48,alin.(7), lit 1<sup>1</sup> din Codul fiscal.

- suma de ... lei reprezintă rata de amortizare lunară pentru achiziția unui aparat de aer condiționat, calculată eronat începând cu luna iulie, corectă fiind luna august potrivit prevederilor art. 24 alin. (11), lit.a) din Codul fiscal.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar în sumă de .... lei, s-au calculat dobânzi de întârziere în cuantum de ... lei precum și și penalități de întârziere în cuantum de ... lei, în conformitate cu art. 120 și art. 120<sup>1</sup> alin.(2), lit. b) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerii petentului precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

**Cu privire la diferența de impozit pe venit în sumă de .... lei aferentă anilor fiscali 2008-2010 și obligațiile fiscale accesorii în sumă de .... lei, stabilită de Activitatea de Inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. .../2012, Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor privind achiziția de combustibil, diurna, cheltuieli de protocol, cheltuieli pentru dotarea biroului, roșie , cheltuieli pentru tratament și odihnă, ochelari de protecție calculator, în condițiile în care contestatorul a indicat un temei legal eronat și nu a justificat cu documente legal întocmite ( foi de parcurs, ordine de deplasare, contracte de colaborare, bonuri fiscale, chitanțe), efectuarea acestor cheltuieli în interesul direct al activității desfășurate în scopul realizării veniturilor, precum și asupra deductibilității cheltuielilor în sumă de .... lei reprezentând impozitul pe venit, c/valoare servicii de telefonie mobilă, cheltuieli reprezentând c/valoare medicamente, cântar baie, servicii medicale, radiografie dentară, cuțit de bucătărie , bucătărie hol, cabină duș, cădiță, chiuvetă inox și baterie bucătărie, în condițiile în care petenta nu motivează în fapt și în drept contestarea acestora..**

**În fapt**, ca urmare a inspecției fiscale efectuată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ la **PFA X** s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../2012 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.../2012, prin care s-au stabilit în sarcina petentei suma totală de .... lei reprezentând: impozit pe venit în sumă de .... lei și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei.

Petenta contestă Decizia de impunere nr. ..../2012, din motivele arătate la pct. I al prezentei decizii.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, OG nr. 92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, OMFP 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 571/2003 privind Codul fiscal.

**1. Referitor** la “ tăierea cheltuielilor deductibile din punct de vedere fiscal pentru achiziționarea de combustibil, cheltuieli cu diurna, cheltuieli de protocol, tratament cât și cheltuieli cu procurarea unor ochelari de protecție lucru la calculator “, petenta face trimitere **eronat** la art. 21, din Codul fiscal, considerând că “ în baza acestor articole are drept de deducere “

Din documentele existente la dosarul cauzei, se constată că, petenta, funcționează începând cu data de 17.04.2008 ca persoană fizică autorizată fiind înregistrată la O.R.C. sub nr. ....2008, având ca obiect de activitate;  
“ alte activități de servicii suport pentru întreprinderi “.

În acest context, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 7 alin.(1), pct. 4, art. 41 lit. a) și art. 46 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora:

“Art. 7 -(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...] 4. Activitate independentă - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă.”

“ Art. 41. Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46 [...]

“ Art.46 Definirea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

Privind exercitarea activității independente, sunt aplicabile prevederile pct. 19 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

“ Exercițarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt : libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul, activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii. “

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că persoanele fizice care realizează venituri din activități independente în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venit, se supun impozitului pe veniturile din din activități independente , a căror exercitare presupune

desfășurarea acestora în mod obișnuit pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că petentei îi sunt aplicabile prevederile **art. 48** din "**Impozitul pe venit**" - Titlul III din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nicidecum prevederile art. 21 din același act normativ care face referire la Impozitul pe profit - Titlul II, întrucât, domnul X nu are calitatea de administrator, ci este reprezentantul legal al PFA X.

**2.** Referitor la dreptul de deducere la calculul impozitului pe venit a cheltuielilor în sumă de ... lei efectuate de contribuabil pentru achiziționarea de combustibil

**În fapt**, PFA X a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți și a dedus la calculul impozitului pe venit în perioada 01.05.2009-31.12.2010, cheltuieli deductibile în sumă de ... lei reprezentând contravaloarea combustibilului achiziționat pentru autovehiculul din dotare. Organul de inspecție fiscală a constatat că petenta a încălcat prevederile art. 48 alin. 7, lit I<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile **art. 48 alin.4** din Codul fiscal cu privire la " Condițiile 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 prin documente;*

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

*c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;*

**Art. 48 alin.7, lit. I<sup>1</sup>** din Codul fiscal introdus prin OUG nr. 34/2009 prevede categoriile de **cheltuieli care nu sunt deductibile fiscal, limitate în timp la perioada 01.05.2009-31.12.2010, astfel:**

*l<sup>1</sup>) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

*2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*



3. *vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi;*

**Motivația** petentului că "această mașină este cumpărată în scopul folosinței ei și nu păstrării de decor sau a exploatării ei fără combustibil," **nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației** întrucât:

**Pct. 39<sup>1</sup> din HG nr. 488/2009** pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, (completare dată în aplicarea **OUG nr. 34/2009**):

*Termenii și expresiile prevăzute la art. 48 alin 7, lit. I<sup>1</sup>, pct. 1 au semnificațiile prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată .*

Pct. 45<sup>1</sup> alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a art. 145<sup>1</sup> din Legea 571/2003, prevede:

*În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. 1, lit. a din Codul fiscal , termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:"*

a) .....

***f)*** ***vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;"***

În conformitate cu normele legale precizate, pentru ca petentul să beneficieze de deducerea cheltuielilor aferente consumului de combustibil utilizat de autoturismul din dotare, nu este suficient ca acestea să fie efectuate în scopul realizării veniturilor, el trebuind, pentru perioada 1 mai 2009-31 dec. 2010, să îndeplinească cerințele impuse prin OUG nr. 34/2009, adică să facă parte din categoria celor exclusiv folosite pentru transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității.

Din analiza textelor de lege antecitate mai sus, coroborate cu normele de aplicare pct. 45<sup>1</sup> rezultă condițiile cumulative pe care trebuie să le îndeplinească contribuabilul pentru a beneficia de dreptul de deducere prevăzut ca excepție de actul normativ și invocat de petent în contestație. Astfel, în speță, dreptul de deducere ar fi întemeiat în prezența următoarelor elemente:

- vehiculul pentru care se solicită deducerea să fie utilizat exclusiv pentru transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității; și când
- există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport;
- există un acord colectiv între angajator și **angajați** prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.

Este limpede că, contribuabilul nu se încadrează în prima condiție impusă, el neavând personal angajat, care ar necesita transportul la și de la locul de muncă, situație care, legal și logic, exclude și posibilitatea îndeplinirii celei de-a treia condiție.

Conform art. 65 din Codul de procedură fiscală:

**“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

Având în vedere prevederile legale rezultate mai sus, întrucât petenta nu a depus în probațiune documente de natura mijloacelor de probă respectiv ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice documente cu care să facă dovada consumului de combustibil achiziționat pentru utilizarea exclusivă a vehiculului pentru transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității pentru a se încadra la excepția prevăzută la pct. 1<sup>^</sup>1 al art. 48, alin.(7) din Codul fiscal, rezultă că aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor și deci nu sunt deductibile fiscal.

Față de cele reținute mai sus rezultă că, organul de inspecție fiscală în mod corect și legal a considerat că suma de .... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile .

### **3. Referitor la cheltuielile cu diurna**

**În fapt**, petenta PFA X, a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți și a dedus la calculul impozitului pe venit cheltuieli reprezentând diurna în sumă de .... lei, pentru perioada cât aceasta a desfășurat activitate în București.

Organul de control a constatat și consemnat în Raportul de inspecție fiscală nr. .../2012 faptul că petenta a înregistrat în evidența contabilă în perioada 2008-2010 cheltuielile cu diurna în sumă de ... lei, considerând că potrivit art. 41-48 din Codul muncii persoana fizică autorizată, în desfășurarea activității sale independente , neavând salariați nu poate primi diurna pentru deplasările în altă localitate.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile **art.48 alin.(4) lit.a)** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care precizează :

“ 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**;

Cheltuielile cu **indemnizația de delegare (diurna)** au regim limitat la deductibilitate, conform art. 48 alin.(5) ,lit. c) din Codul fiscal și pct. 39 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

- “ *cheltuielile reprezentând indemnizația de delegare și detașare în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, sunt deductibile, respectiv în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;*”

Actul normativ care reglementează indemnizația de delegare și detașare pentru instituțiile publice, aplicabil și agenților economici, este art. 9 din Anexa la

H.G. Nr. 1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, conform căruia:

*“Persoana aflată în delegare sau detașare într-o localitate situată la o distanță mai mare de 5 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă primește o indemnizație zilnică de delegare sau de detașare de 13 lei, indiferent de funcția pe care o îndeplinește și de autoritatea sau instituția publică în care își desfășoară activitatea.”*

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia : " în litera și spiritul legii, conform căreia eu sunt administratorul PFA solicit să beneficiaz cf. art. 48 pct.5, lit e și pct. 27 de dreptul de deducere a cheltuielilor de diurnă în valoare de 25 ron/zi, "nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației **întrucât** :

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală precizează: "Menționăm că au fost acceptate la deducere cheltuielile cu cazarea în București, în baza contractului de închiriere imobil înregistrat la organul fiscal teritorial și prezentat inspecției fiscale."

Organul de soluționare a contestației, a reținut faptul că petentul a închiriat în perioada 2008-2010 un imobil în București pentru care organul de control a acceptat la deducere cheltuielile cu cazarea motiv pentru care, a considerat , că petenta nu poate beneficia de diurnă atâta timp cât aceasta își desfășoară activitatea în București.

Mai mult decât atât, justificarea cheltuielilor cu deplasările , trebuie făcută pe lângă ordinele de deplasare și cu contractele de colaborare încheiate între clienți și petentă.

Cheltuielile aferente acestor deplasări precum și modul de calcul și cuantumul acestora trebuiau prezentate detaliat în ordinele de deplasare întocmite cu precizarea actului normativ în baza căruia s-au făcut calculele.

Art. 213,alin. 1 din Codul de procedură fiscală prevede:

*“(...) Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de **documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Conform art. 65 din Codul de procedură fiscală:

**“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus, întrucât petenta nu a depus în susținerea contestației documente de natura mijloacelor de probă, respectiv ordine de deplasare, contracte de colaborare, sau alte documente care să facă dovada că petenta s-a deplasat în afara Bucureștiului, rezultă că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării veniturilor și nu se admit la deducere.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit în conformitate cu prevederile legale că aceste cheltuieli cu diurna în sumă de .... lei sunt nedeductibile fiscal.

#### **4. Referitor la cheltuielile de protocol**

**În fapt**, PFA X a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli reprezentând alimente și produse cosmetice achiziționate din supermarket în sumă de .... lei considerând că acestea pot fi încadrate la cheltuieli de protocol, susținând că această cheltuială este deductibilă conform art. 21, alin.(3), lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal

În opinia organului de control această cheltuială este nedeductibilă fiscal conform art. 48 alin.(4), lit. a) și art. 48 alin.(7) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în următoarele dispoziții legale: Potrivit art. **48 alin.(7) lit. a)** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ Nu sunt cheltuieli deductibile: a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru **uzul personal sau al familiei sale.**”

De asemenea, art. 48 alin.(4), lit. a) prevede:

*(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;***

Susținerea petentei că: “ această decizie subiectivă de tăiere a cheltuielilor de protocol se încadrează în deductibilitatea limitată de 2% conform legii, îmi poate prejudicia dezvoltarea bunelor relații cu partenerii de afaceri și poate provoca dificultăți pe viitor în realizarea altor contracte de colaborare prestări servicii “, **nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:**

Cheltuielile în sumă de :.... lei pentru anul 2008, .... lei pentru anul 2009 și .... lei pentru anul 2010, reprezentând alimente, produse cosmetice achiziționate din supermarket nu sunt cheltuieli deductibile fiscal potrivit art. **48 alin.(7) lit. a)** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Petenta se află în eroare când solicită admiterea la deducere a cheltuielilor de protocol în baza art. 21, alin.(3), lit a) - (prevederi referitoare la impozitul pe profit) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, considerând “subiectivă decizia de tăiere a cheltuielilor de protocol”, deși în anul 2008 aceasta înregistrează pierdere fiscală.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală face următoarea mențiune:” În nici un an fiscal, cheltuielile înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți ca fiind cheltuieli de protocol nu se încadrează în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe venit, fapt ce rezultă în mod evident dintr-un calcul simplu aplicat asupra datelor înscrise în Raportul de inspecție fiscală la determinarea impozitului pe venit. “

Față de cele prezentate mai sus rezultă că, organul de inspecție fiscală a stabilit în mod legal și corect neadmiterea la deducere a cheltuielilor de protocol în sumă de .... lei.

## **5. Referitor la cheltuiala cu achiziționarea rovinei**

Potrivit motivației petentei că: “ în mod eronat d-na Y a tăiat cheltuiala de cumpărare a rovinei pentru mașina pe anul 2010, probabil confundând bonul fiscal cu unul de achiziție combustibil “, se reține că : potrivit art. 65 din Codul de procedură fiscală:

**“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

În acest sens, petenta nu a depus în susținerea contestației documentul în baza căruia s-a efectuat înregistrarea în evidența contabilă respectiv bonul fiscal nr. 51/31.07.2010 emis de SA, prin care să facă dovada că pe acesta era trecută rovine și nu carburant auto așa cum a trecut organul de inspecție fiscală la poziția 88 din anexa nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală nr. .../2012.

## **6. Referitor la cheltuielile pentru dotarea minimală a biroului**

**În fapt**, petentul a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul impozitului pe venit suma de ... lei reprezentând o masă de lucru, 6 scaune și o canapea de primire pe care o consideră ca fiind cheltuială pentru dotarea minimală a sediului PFA X. În acest sens, petenta face trimere eronat la art. 21, pct. 3, lit. l) și m) din Codul fiscal, (prevederi referitoare la impozitul pe profit).

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. art. 48 alin.(7), lit. a) și art. 48 alin.(4) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

- art. 48 alin.(7) lit. a) ; “ Nu sunt cheltuieli deductibile: a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru **uzul personal sau al familiei sale.**”

De asemenea, art. 48 . Alin. (4) lit. A) prevede :

*(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;**

Potrivit prevederilor legale de mai sus, pentru a putea fi înregistrate ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe venit, cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării veniturilor, în cadrul activităților desfășurate pe bază de documente justificative, în timp ce cheltuielile privind bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului și nu pot fi considerate cheltuieli deductibile.

Conform anexei la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, în perioada 2008-2010 petenta a realizat venituri conform facturilor emise către următorii clienți :, pentru construcția autostrăzii B, Autostrada , Autostrada v.

De aici reiese faptul că în perioada 2008-2010, petenta nu a desfășurat activitate la sediul aflat în locuința proprietate personală din loc. B, ..., jud. Tulcea, astfel încât nu se justifică dotarea acestui spațiu cu mobilier, mai ales că din documentele verificate reiese faptul că acesta a fost achiziționat după renovarea imobilului proprietate personală.

Așadar, contribuabilul nu avea dreptul să deducă la calculul venitului net impozabil, cheltuielile în sumă de ..... lei efectuate cu cumpărarea bunurilor menționate, acestea nefiind efectuate în interesul activității.

În legătură cu afirmația petentei potrivit căreia: “ Conform acestor articole (art. 21, pct. 3, lit. l) și m) din Codul fiscal), solicit să mi se accepte dotarea minimală de funcționare a unui sediu de birou PFA , ea constând într-o masă, 6 scaune și o canapea de așteptare “, se reține că aceste cheltuieli nu pot fi considerate cheltuieli pentru funcționarea, întreținere sau reparații efectuate pentru sediul profesional, întrucât În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală precizează :

“ Acestea nu pot fi considerate cheltuieli pentru funcționarea, întreținerea sau reparații efectuate pentru sediul profesional, cu atât mai mult cu cât contribuabilul își desfășoară activitatea pe șantierele din P, iar cazarea în B a fost acceptată la deducere în baza unui contract de închiriere imobil înregistrat la organul fiscal teritorial.“

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit în conformitate cu prevederile legale că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal.

## **7. Referitor la dreptul de deducere a cheltuielilor pentru tratament și odihnă**

**În fapt**, PFA X a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți și a dedus la calculul impozitului pe venit pe anul 2009, suma de ... lei reprezentând c/valoare servicii turistice în baza facturii nr. ....2009 emise de SC C SRL.

Organul de control a constatat și consemnat în Raportul de inspecție fiscală nr. .../2012 faptul că petenta a înregistrat în evidența contabilă contra valoarea unor servicii turistice înregistrate în evidența contabilă în baza facturii nr. ... emise de SC C SRL pentru un sejur la Hotel în perioada sărbătorilor de iarnă. În opinia organului de control această cheltuială este nedeductibilă fiscal întrucât nu a fost efectuată în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării veniturilor, această cheltuială reprezentând contravaloarea unor servicii utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, încălcându-se astfel prevederile art. 48 alin.(7) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**În drept** , cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 48 alin.(4), lit. a), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

care prevede:

*(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;**

Coroborat cu art. 48 alin.(7) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Pct. 37.” Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, 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 efectuate în scopul realizării 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.”

Prin contestația formulată, petenta face trimitere la eronat la art. 21, pct.3, lit c) , (prevederi legale la impozitul pe profit): susținând că: “În litera și spiritul acestui articol trebuie să mi se acorde acest drept solicitat doar o singură dată în 3 ani. “

Având în vedere dispozițiile legale sus citate, rezultă că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții : sunt efectuate în interesul direct al activității și nu în interesul personal, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și sunt justificate cu documente, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului sau al familiei sale.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit în conformitate cu prevederile legale că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal.

În legătură cu susținerea petentei de mai sus, se reține că articolul invocat de aceasta, face referire la cheltuielile sociale prevăzute la impozitul pe profit , aceste cheltuieli neregăsindu-se la impozitul pe venit astfel că motivația acesteia nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a contestației.

## **8. Referitor la deducerea cheltuielii pentru procurarea de ochelari de protecție calculator**

**În fapt**, petenta a înregistrat și a dedus la calculul impozitului pe venit pe anul 2010, suma de .... lei reprezentând ochelari de protecție lucru la calculator.

În susținerea contestației, petenta invocă eronat prevederile art. 21, pct. 2, lit b din Codul fiscal care prevede că : “ sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

Cheltuielile efectuate potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale“,

Organul de inspecție fiscală consideră că au fost încălcate prevederile **art.48 alin.(4) lit.a)** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile :

**art.48 alin.(4) lit.a)** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ 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**;

De asemenea, art. 48 alin.(7) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare stipulează :

“ Nu sunt cheltuieli deductibile: a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru **uzul personal sau al familiei sale.**”

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus întrucât reiese că această cheltuială a fost efectuată în scop și interes personal, rezultă că aceasta nu este aferentă veniturilor realizate și deci nu poate fi admisă la deducere.

Față de cele menționate mai sus, în mod corect organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere cheltuiala reprezentând ochelari de protecție calculator.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia : “În baza acestui articol (art. 21, pct. 2, lit b) doresc să beneficiaz de prevederile lui, acceptându-mi-se cheltuiala pentru procurarea de ochelari cu lentile tratate antireflex în vederea protejării ochilor împotriva radiațiilor emise de monitorul calculatorului în fața căruia îmi petrec cea mai mare parte a timpului de lucru , “ se reține că acest articol face referire la cheltuielile pentru protecția muncii și prevenirea accidentelor prevăzute la impozitul pe profit, neregăsindu-se ca și cheltuieli la impozitul pe venit, astfel că susținerea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației..

### **9. Referitor la cheltuiala cu sumele reprezentând contravaloare avans și contravaloare rate leasing**

**În fapt**, PF X a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți și a dedus la calculul impozitului pe venit pentru anii fiscali 2008-2010, suma de ... lei reprezentând c/val avans pentru autoturismul achiziționat conform contractului de leasing financiar nr. ../.2008 și suma de ... lei reprezentând c/val rate leasing, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing.

Organul de inspecție fiscală consideră că au fost încălcate prevederile art. 48, alin. 7, lit i, și art. 25 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

**În drept**, se reține că: potrivit art. 48 alin 7 lit i), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare,

“ *Nu sunt cheltuieli deductibile:*



*i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;”*

Potrivit art. 24 din același act normativ privind amortizarea fiscală :  
“ Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”

Art. 25 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, la Contractele de leasing prevede:

“ În cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operațional, locatorul are această calitate. Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar, și de către locator, în cazul leasingului operațional, cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24.”

Având în vedere dispozițiile legale mai sus citate, rezultă că, petenta PFA X este tratată din punct de vedere fiscal ca proprietar al bunului achiziționat având dreptul de a deduce dobânda, cheltuielile reprezentând comisioane de administrare și management, cheltuielile cu diferențele de curs valutar, precum și cheltuielile cu amortizarea bunului care fac obiectul contractului de leasing, cheltuieli pentru care organul de inspecție fiscală a calculat și acordat drept de deducere..

Față de cele reținute mai sus, rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit în conformitate cu prevederile legale că aceste cheltuieli privind contravaloare avans și contravaloare rate leasing sunt nedeductibile fiscal.

**10. Referitor la suma de .... lei** reprezentând comision agenție imobiliară închiriere imobil, aceasta este cheltuială nedeductibilă fiscal în opinia organului de inspecție fiscală întrucât contribuabilul nu a prezentat nici un document justificativ în timpul controlului.

În acest sens, în completarea contestației petenta anexează copia Contractului de comision privind intermedierea închirierii unui bun imobil încheiat între SC M SRL București și dl. X.

Art. 48 alin.(4), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

(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;***

Potivit prevederilor pct. 14 și 15 din OMFP 1040/2004 se stipulează :

14.” Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;

.....

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.”

15.” Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.”

Petenta nu prezintă la dosarul cauzei documentul de plată în baza căreia a efectuat plata celui comision din care să reiasă că acea cheltuială este deductibilă fiscal.

Documentul justificativ prezentat organului de soluționare competent, este Contractul de comision.

Potrivit cap.III. Din OMFP 1040/2004 privind Modele și norme de întocmire și utilizare a formularelor financiar-contabile, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare\*1)

Chitanța (cod 14-4-1), servește ca :

- document justificativ de înregistrare în Registrul-jurnal de încasări și plăți și în contabilitate.

În consecință, întrucât petenta nu anexează la Contractul de comision atașat la dosarul cauzei și dovada plății, respectiv documentul în baza căruia s-a efectuat cheltuiala , rezultă că aceasta nu este deductibilă fiscal.

**11.** Din totalul sumei de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite de către organul de inspecție fiscală, petenta motivează numai suma de ... lei analizată mai sus.

Cu privire la diferența de ... lei reprezentând cheltuieli cu : impozitul pe venit, c/valoare servicii de telefonie mobilă, cheltuieli reprezentând c/valoare medicamente, cântar baie, servicii medicale, radiografie dentară, cuțit de bucătărie , bucătărie hol, cabină duș, cădiță, chiuveță inox și baterie bucătărie, se reține că petenta nu motivează în fapt și în drept contestația.

**În drept**, conform **art.65** - “ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, alin..(1), din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală prevede:

**Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.**

“ART. 206

#### **Forma și conținutul contestației**

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) **motivele de fapt și de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiază....”**

ART. 213

#### **Soluționarea contestației**

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Incidente sunt și prevederile pct. 11.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din O.G. 92/2003, aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011:

“(....) 11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(....) b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării....”

Întrucât petenta nu motivează contestația cu privire la neacordarea deductibilității cheltuielilor în sumă de .... în conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, urmează a se respinge ca nemotivată contestația pentru impozitul pe venit aferent acestor sume.

În raport de cele prezentate mai sus se reține că în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea bazei impozabile și a impozitului pe venit aferent anilor 2008 -2010 astfel încât contestația petentei va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de .... lei reprezentând diferența de impozit pe venit stabilită prin Decizia de impunere nr. ..../2012.

În ceea ce privesc obligațiile fiscale accesorii în sumă de .... lei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de ...lei , se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul al acestora, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere și cota aplicată. Având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principale*, urmează a se respinge contestația cu privire la obligațiile fiscale accesorii.

Pentru considerentele arătate și în temeiul **art.216** din OG 92/ 2003 R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se

### **DECIDE:**

**Art.1.** Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației, formulată de P.F.A. X pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de ... lei și dobânzi/penalități de întârziere în sumă de ... lei, stabilită prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. ../2012, emisă de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ .

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