



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală**
**Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Bistrița-Năsăud**
Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR NR. 2/71/2012



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DECIZIA NR. 1 / 12.01.2012

privind soluționarea contestației depusă de I.I. X cu sediul în loc. ... str. ..., bl. ...,
sc. ..., ap. ..., jud. Bistrița-Năsăud înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud
sub nr. .../21.11.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../17.11.2011, în legătură cu contestația formulată de I.I. X.

Analizând dosarul cauzei s-a constatat că Serviciul inspecție fiscală persoane fizice a transmis copia xerox a contestației fapt pentru care, prin adresa nr. .../21.11.2011, s-a solicitat structurii de inspecție fiscală depunerea lor în original. Astfel, prin adresa nr. .../23.11.2011 (fila 38) s-a îndeplinit această cerință procedurală.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../07.10.2011 (filele 22-25), act administrativ fiscal emis de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, prin care s-au stabilit **obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ... lei, reprezentând impozit pe venit în cuantum de ... lei și obligații fiscale accesorii în sumă de ... lei.**

Întrucât în contestația formulată petentul nu a menționat suma contestată, individualizată pe categorii de obligații bugetare (impozit pe venit, respectiv accesorii aferente), ci a făcut referire doar la sumele stabilite la inspecția fiscală ca nedeductibile la calculul impozitului pe venit, prin adresa nr. .../23.11.2011 (fila 40) s-a solicitat precizarea exactă a cuantumului sumelor contestate. Astfel, prin adresa de răspuns înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. .../08.12.2011 (filele 51-54), petentul menționează că suma totală contestată este de **... lei**, din care suma de **... lei** reprezintă impozit pe venit, iar suma de **... lei** accesorii aferente impozitului pe venit.

Analizând datele din dosar și având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din *Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare*, constatăm că Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să soluționeze cauza.

Din analiza datelor și a documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. .../07.10.2011 (filele 22-25), s-au stabilit suplimentar în sarcina persoanei fizice autorizate I.I. X, obligații suplimentare totale de ... lei, constând în impozit pe venit suplimentar în cuantum de ... lei și obligații fiscale accesorii în sumă de ... lei.

Decizia menționată mai sus a fost întocmită în baza Raportul de inspecție fiscală nr. .../03.10.2011 (filele 12-21), raport în care sunt consemnate rezultatele inspecției fiscale generale efectuată pentru perioada 28.05.2008-31.12.2010, la I.I. X din loc. ..., str. ..., bl. ..., sc. ..., ap.

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, petentul a înregistrat și cuprins la cheltuieli, printre altele, diverse plăți însumând ... lei, care au fost considerate de organele de control ca fiind nedeductibile pentru stabilirea venitului net anual.

Din totalul cheltuielilor apreciate ca nedeductibile, suma de ... lei (... lei aferentă perioadei 01.05-31.12.2009 și ... lei pentru anul 2010) reprezintă cheltuieli cu combustibilul achiziționat și utilizat pentru deplasări cu autoturismul proprietate personală a reprezentantului contestatoarei, cheltuieli aferente cărora s-a stabilit un impozit suplimentar de ... lei și accesorii aferente de ... lei.

Diferența suplimentară constatată și cauzele care au stat la baza stabilirii ei rezidă din faptul că organele de control au considerat suma de ... lei nedeductibilă fiscal deoarece reprezintă cheltuieli cu combustibilul utilizat pentru transportul cu mașina, după data de 01.05.2009.

În drept, măsura a fost întemeiată pe prevederile **art. 48 alin. (7) lit. 1^a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, așa cum a fost modificată prin **O.U.G. nr. 34/2009** cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. .../07.10.2011 (filele 22-25) contribuabilul a depus contestație înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../08.11.2011.

Contestația, împreună cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, au fost înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, sub nr. .../ 18.11.2011(filele 27-37).

În fapt, petentul arată că toate cheltuielile cu combustibilul din perioada 01.05.2009-31.12.2010 în sumă totală de ... lei, au fost efectuate în scopul direct al realizării venitului (activități de securitate și sănătate în muncă) cu mașina proprietate personală.

Întreprinderea individuală condusă de contestator reprezintă Serviciul extern de prevenire și protecție și înlocuiește, prin contract, Compartimentul de securitate și sănătate în muncă la contribuabilii care sunt obligați să înființeze un astfel de compartiment.

Pentru a putea efectua activitățile de securitate și sănătate în muncă (protecția muncii) și a preveni accidentele și bolile profesionale (conform contractelor

comerciale încheiate între părți), în diferite locații ale beneficiarilor, conducătorul serviciului de prevenire și protecție are nevoie de un mijloc de transport pentru transportul bunurilor, documentațiilor scrise, materialului de instruire scris și video chat. Prin contractele comerciale încheiate cu beneficiarii, ca și conducător al serviciului extern de prevenire și protecție, este obligat, ca în cazul unor accidente de muncă, să participe la cercetarea acestora în timp util.

De asemenea, el susține că toate cheltuielile cu combustibilul pe care organul fiscal le-a catalogat ca fiind nedeductibile, sunt cheltuieli în scopul realizării de venituri, ele fiind efectuate și pentru achiziții de materii prime, materiale, consumabile, obiecte de inventar și mărfuri, plății impozitelor, contribuțiilor, pregătirea profesională, participarea la întruniri cu caracter profesional, promovarea serviciilor de securitate și sănătate în muncă la diferiți agenți economici.

În drept, contestatorul susține că se încadrează la excepția prevăzută în Codul fiscal la art. 48 alin. (7) lit. 1¹) „*transport personal la și de la locul de desfășurare a activității*”.

De asemenea, deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul este motivată în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal și a pct. 38 din Normele de aplicare, dispoziții legale care dau dreptul la deducerea cheltuieli de delegare și de deplasare în limitele și condițiile reglementate de 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*, act normativ care, consideră petentul, că se aplică și agenților economici pentru a nu exista discriminare între mediul privat și cel public.

În baza acestor prevederi, persoana care efectuează deplasarea cu mașina proprietate personală în localități situate la distanțe mai mari de 5 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă are dreptul la o compensație echivalentă cu contravaloarea a 7,5 litri carburant la 100 km parcurși pe distanța cea mai scurtă.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, motivele invocate de contestator și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

În fapt, urmare a verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele de **... lei pentru perioada 01.05-31.12.2009** și **... lei pentru anul 2010, reprezentând cheltuieli cu combustibilul**, înregistrate în contabilitatea în partidă simplă a întreprinderii individuale, nu pot fi considerate ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe venit după data de 01.05.2009, invocând în acest sens prevederile **art. 48, alin.(7), lit.1¹)** din **Codul fiscal (modificat de O.U.G. nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale)**.

Contestatorul consideră că deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul este justificată deoarece se încadrează la excepția prevăzută în Codul fiscal la art. 48 alin. (7) lit. 1¹) „*transport personal la și de la locul de desfășurare a activității*”, pe de o parte, iar pe de altă parte, acestea au fost calculate în limitele prevăzute de H.G. nr. 1860/2006 având la bază ordinele de deplasare.

În raport cu documentația de la dosar și actele normative aplicabile, organul de soluționare urmează să stabilească dacă:

a) contestatorul se încadrează la excepția prevăzută de Codul fiscal, în sensul că folosirea autoturismului poate fi asimilată cu “*transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității*” și, ca urmare, dacă are dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilul;

b) contestatorul poate beneficia de prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, coroborate cu pct. 38 din Normele de aplicare, referitoare la deductibilitatea cheltuielilor de delegare, detașare și deplasare.

a) Pentru prima chestiune ridicată de contestator, și căreia trebuie să i se dea răspuns, sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (7) lit. 1¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 39¹, 45¹ alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, norme legale care dispun:

Codul fiscal:

Art. 48 - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(...)

(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; (...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile :

(...)

lit.1¹) 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.(...);

3.(...).”

Norme de aplicare a Codului fiscal:

Pct. 39¹:

“Termenii și expresiile prevăzute la art. 48 alin. (7) lit. 1¹) pct. 1 au semnificațiile prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată».”

Pct. 45¹ alin. (1):

„(1) În aplicarea art. 145¹ 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 sau 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;

(....).”

Conform acestor prevederi legale, pentru ca petentul să beneficieze de deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul utilizat de autoturismul proprietate personală, însă pus la dispoziția întreprinderii individuale în baza unui contract de comodat, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile impuse de legiuitor:

- să fie utilizat exclusiv pentru transportul angajaților;
- să existe dificultăți majore în a găsi alt mijloc de transport;
- să existe un acord colectiv între angajator și angajați prin care se obligă să asigure gratuit acest transport.

Având în vedere faptul că întreprinderea individuală în cauză nu are angajați cu contract individual de muncă este clar că nu se poate vorbi despre folosirea vehiculului pentru transportul exclusiv al angajaților și nici despre existența acordului colectiv.

Astfel, referitor la prima problemă ridicată de contestator, concluzionăm că nu poate fi vorba de încadrarea în excepția prevăzută în Codul fiscal, în sensul că folosirea autoturismului nu poate fi asimilată cu “*transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității*” și, ca urmare, din acest punct de vedere, nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu combustibilul.

b) Pentru analiza capătului de cerere vizând deductibilitatea cheltuielilor de delegare, detașare și deplasare s-a solicitat petentului completarea dosarului cu xerocopiile după ordinele de deplasare în baza cărora și-a calculat și decontat cheltuielile cu combustibilul, precum și după Registrul-jurnal de încasări și plăți aferent anilor 2009-2010 (filele 41-50). Titularul întreprinderii individuale a răspuns solicitării și a transmis biroului de soluționare documentele solicitate prin adresa nr. .../08.12.2011 (filele 51-54).

Având în vedere faptul că în Raportul de inspecție fiscală nu se face nici o referire la ordinele de deplasare, prin adresa nr. ...13.12.2011 (fila 60), în baza art. 213 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, s-au pus la dispoziție organelor de control aceste probe în vederea exprimării unui punct de vedere asupra legalității și realității lor. Prin adresa nr. .../27.12.2011 (filele 156-157) organele de inspecție fiscală au răspuns acestor solicitări. Din conținutul răspunsului rezultă că ordinele de deplasare au fost prezentate la control cu precizarea că acestea sunt completate

corespunzător, cu îndeplinirea cerințelor legale, fapt pentru care combustibilul justificat prin aceste ordine s-a acceptat la deductibilitate până la data de 30.04.2009, inclusiv. Începând cu 01.05.2009 organele de inspecție fiscală nu au mai considerat deductibilă cheltuiala cu combustibilul achiziționat și utilizat de către contribuabil în deplasările efectuate, invocând în acest sens art. 48 alin. (7) lit. 1¹) din Codul fiscal.

În raport cu probatoriul dosarului, a punctelor de vedere evidențiate de contestator, ale celor exprimate de activitatea de inspecție și a normelor legale în vigoare, urmează să se stabilească dacă organul de soluționare se poate pronunța pe fond cu privire la deductibilitatea cheltuielilor de delegare, detașare și deplasare, în condițiile în care starea de fapt reținută la control este incompletă și contradictorie.

Menționăm că reglementările privind acordarea drepturilor de delegare, detașare și deplasare (Anexa la H.G. nr. 1860/2006) se aplică și agenților economici, cu limitările prevăzute de normele fiscale. Din această perspectivă, prevederile art. 48 alin. (7) lit. 1¹) din Codul fiscal nu au suspendat sau abrogat respectivele drepturi și prin urmare nici efectuarea unor astfel de cheltuieli, cu condiția însă să fie probate cu documente justificative legal întocmite din care să rezulte că scopul lor este direct legat de realizarea veniturilor ce intră în calculul bazei de impunere. În acest sens, prevederile Codului fiscal, coroborate cu Normele de aplicare (art. 48 alin. (4) și pct. 37, 38, 85) dau dreptul la deductibilitatea cheltuielilor de delegare, detașare și deplasare astfel cum le reglementează dispozițiile speciale în materie, respectiv H.G. nr. 1860/2006.

În contextul de mai sus, așa cum s-a arătat anterior, organele de inspecție prin adresa nr. .../27.12.2011 (filele 156-157) arată că ordinele de deplasare au fost prezentate cu ocazia controlului nefiind luate în considerare cele vizând perioada de după 01.05.2009, invocând în acest sens art. 48 alin. (7) lit. 1¹) din Codul fiscal. Având la bază temeiul legal anterior arătat, organele de inspecție nu au mai verificat dacă distanțele parcurse sau valorile calculate în ordinele de deplasare sunt cele reale.

Pe de altă parte, verificând prin sondaj centralizatorul ordinelor de deplasare, organul de inspecție fiscală observă că „activitățile de securitate și sănătate în muncă” desfășurate pentru SC Y SRL nu au avut la bază contract de prestări servicii, sau, dacă au avut o astfel de convenție, aceasta nu a fost prezentată. Pentru aceiași societate organele de inspecție rețin că petentul nu a emis facturi și nu a încasat sume de bani, concluzionând că cheltuiala cu combustibilul utilizat în deplasările efectuate la SC Y SRL nu a fost efectuată în scopul realizării de venit, fiind deci nedeductibilă fiscal.

Cu toate că prin legislația fiscală se recunoaște, limitat sau integral, deductibilitatea cheltuielilor de delegare și deplasare astfel cum sunt structurate și reglementate prin H.G. nr. 1860/2006, organele de inspecție nu au verificat această natură de cheltuieli sub aspectul realității, legalității și necesității lor (deși se recunoaște că ordinele de deplasare au fost prezentate) și nici dacă condițiile de decontare prevăzute în actul normativ special au fost respectate. Așadar, inspecția fiscală nu a examinat complet stările de fapt și raportările juridice relevante pentru impunere, prin verificarea mijloacelor de probă concludente pentru stabilirea

drepturilor și obligațiilor fiscale, încălcând astfel prevederile art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală coroborat cu normele de aplicare.

Aprecierile organului de inspecție fiscală făcute în referatul completator (filele 156-157), conform cărora în 5 cazuri de deplasări, din totalul de 93, cheltuielile ar fi nedeductibile, nu sunt suficiente pentru a analiza pe fond contestația.

Într-o astfel de situație este evident că baza de impunere în temeiul căreia a fost stabilit impozitul pe venit suplimentar contestat, este incertă, și în consecință se impune reverificarea totală a acestui aspect, prin prisma legalității, necesității și realității operațiunilor reflectate în cele 93 ordine de deplasare prezentate și a respectării condițiilor prevăzute de Anexa la H.G. nr. 1860/2006 pentru decontarea unor astfel de cheltuieli.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 210 și ale art. 216 alin. (3), din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se:

DECIDE:

Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../07.10.2011, pentru suma de **... lei** reprezentând **impozit pe venit din activități independente** și suma de **... lei** reprezentând **accesorii aferente**, urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal, având în vedere strict considerentele prezentei decizii, cu respectarea termenului și condițiilor prevăzute de art. 216 alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală.

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

p. DIRECTOR EXECUTIV,