



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Hunedoara



Str. Avram Iancu, bl. H3, parter,
 Deva, jud. Hunedoara,
 Tel: +0254 21 95 44 int.204
 Fax: +0254 23 27 97

Decizia 89 emisa de DGFP Hunedoara in anul 2010

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată cu adresa nr.X de către Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **Persoana Fizică Autorizată**, cu domiciliul în X, , județul Hunedoara, împotriva **DECIZIEI DE IMPUNERE privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, care vizează suma de **X lei reprezentând:**

- **X lei - impozit pe venit**
- **X lei - majorări de întârziere aferente**

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Văzând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este competentă să soluționeze cauza.

I. Prin contestație, persoana fizică autorizată, susține următoarele:

În conformitate cu prevederile art.48 alin.1 și alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, polita mixta de viata si suplimentara de accidente, trebuie sa fie incadrata la cheltuieli deductibile, prin insasi definitia politei si a dreptului de deducere conform codului fiscal.

Valoarea asigurarilor a fost in anul X in suma de X lei, in anul X in suma de X lei și in anul X de X lei, care nu depesesc cheltuieli cu asigurarea mai mari de X euro, valoare considerata deductibila limitat.

In conformitate cu Ordinul nr.1040/2004 si Ordinul nr.293/2006, inspectorii fiscali nu au tinut cont ca, PFA , nu este platitoare de TVA, considerând că toate bonurile de combustibil nu sunt deductibile fiscal, chiar daca exista un contract de comodat, semnat si stampilat de un avocat.

Valoarea combustibilului in anul X este in valoare de X lei, iar veniturile sunt de X lei.

Valoarea combustibilului in anul X este in valoare de X lei, iar veniturile sunt de X lei.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Cu privire la modul de determinare si virare a impozitului pe venit pentru anul X

Veniturile înregistrate în Registrul jurnal de încasari si plăți, sunt în valoare de X, față de X lei, cât a înregistrat în declarația specială "200" privind veniturile realizate.

Cheltuielile înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți, sunt în sumă de X lei, față de X lei, cât a declarat contribuabilul prin declarația specială "200".

Urmare verificării cheltuielilor înregistrate în Registrul Jurnal de Incasări și Plăți, s-a constatat că suma de X lei reprezintă cheltuieli nedeductibile, compuse din contravaloare rate asigurări mixte de viață, cheltuieli neaferente activității.

Rezultă în urma efectuării inspecției fiscale, cheltuieli deductibile în sumă de X lei.

Astfel, venitul net este de X lei, față de X lei cât a declarat contribuabilul, rezultând o diferență suplimentară a bazei impozabile, în sumă de X lei.

Contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.1 și alin.7 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Consecință fiscală constă în stabilirea unui impozit pe venit suplimentar în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă X lei.

Cu privire la modul de determinare si virare a impozitului pe venit pentru anul X

Veniturile înregistrate în Registrul jurnal de încasari si plăți, sunt în valoare de X lei.

Cheltuielile înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți, sunt în sumă de X lei, față de X lei, cât a declarat contribuabilul în declarația specială "200".

În urma efectuării inspecției fiscale, au fost constatate cheltuieli nedeductibile în valoare de X lei, compuse din contravaloare rate asigurări mixte de viață, neafere activității și contravaloare cheltuieli combustibil, pentru care nu este justificat consumul.

Rezultă cheltuieli deductibile fiscal, în urma controlului în sumă de X lei.

La raportul de inspecție fiscală, au fost anexate ca mijloace de probă, xerocopii după bonurile fiscale reprezentând contravaloare combustibil, evidențiate de către contribuabil în registrul jurnal de încasări și plăți.

Contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.4 lit.a) și alin.7 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, punctele 13,14 și 15 lit.B) Cap.II din Ordinul nr.1040/2004 și art.1 alin.2 din Ordinul nr.293/2006.

Consecința fiscală, constă în majorarea bazei impozabile cu suma de X lei, fiind diminuată astfel pierderea de X lei, declarată de contribuabil și stabilirea unui impozit pe venit suplimentar în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de X lei.

Cu privire la modul de determinare și virare a impozitului pe venit pentru anul X

În Registrul Jurnal de Incasări și Plăți, au fost evidențiate venituri în valoare de X lei.

Cheltuielile înregistrate în Registrul Jurnal de Incasări și Plăți, sunt în sumă de X lei, față de X lei cât a declarat contribuabilul prin declarația specială"200".

În urma efectuării inspecției fiscale, s-a constatat că suma de 4.046 lei reprezintă cheltuieli nedeductibile, compuse din contravaloare cheltuieli rate asigurări mixte de viață, contravaloare cheltuieli combustibil, contravaloare bon fiscal fără factură, având valoarea mai mare de 1X lei și contravaloare cheltuieli cu impozitul pe venit.

La raportul de inspecție fiscală, au fost anexate ca mijloace de probă, xerocopii după bonurile fiscale reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu combustibilul, evidențiate de către contribuabil în registrul jurnal de încasări și plăți și pentru care nu este justificat consumul.

Contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.4 lit.a) și alin.7 lit.c) și lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, punctele 13,14 și 15 lit.B) Cap.II din Ordinul nr.1040/2004 și art.1 alin.2 lit.a) și d) din Ordinul nr.293/2006.

Consecința fiscală, constă în majorarea bazei impozabile cu suma de X lei și stabilirea unui impozit pe venit suplimentar în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de X lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele

existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra legalității neacordării dreptului de deducere a anumitor cheltuieli de către organul de inspecție fiscală.

In perioada anilor X, Persoana Fizică Autorizată din X, obține venituri din profesii libere, exercitându-și activitatea de traducător și interpret în baza Autorizației nr.X eliberată la data de X de către Ministerul Justiției.

Ca urmare a inspecției fiscale, a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată nr.X, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.XX, prin care s-au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale în sumă de X lei reprezentând:

- X lei - impozit pe venit
- X lei - majorări de întârziere aferente

A. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de X lei, reprezentând contravaloare prime de asigurare, cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea la calculul impozitului pe venit a cheltuielii cu prima de asigurare pentru asigurări de sănătate efectuată de doamna .

In fapt, Persoana Fizică Autorizată a înregistrat în anul X și X cheltuieli cu primele de asigurare.

Potrivit Poliței de Asigurare Mixtă de Viață Nr.X anexată în copie la dosarul cauzei, **între doamna și SC XSA**, la data de 01 ianuarie 2006, s-a încheiat contractul de asigurare pe o perioadă de Xani, persoana asigurată principală fiind , beneficiar domnul Olt Mircea, iar tipul asigurării o reprezintă **“Asigurare mixtă de viață reevaluabilă”**.

Prin contestație, Persoana Fizică Autorizată , consideră că polița de asigurare, trebuie să fie încadrată la cheltuieli deductibile, prin însăși definiția poliței și a dreptului de deducere prevăzut de codul fiscal.

La data controlului, organul de inspecție fiscală, a considerat ca nedeductibile fiscal, cheltuielile reprezentând contravaloare rate asigurări mixte de viață, ca fiind cheltuieli neafere activității.

IN DREPT, cauza își găsește soluționarea în prevederile art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

“Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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 în partidă 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;

**d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:
... 3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;**

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

...h) prima de asigurare voluntară de sănătate, conform legii, în limita echivalentului în lei a 200 euro anual pentru o persoană;

La **pct.37, 38 și 39** din Hotărârea nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu privire la aplicarea prevederilor art.48 din Codul fiscal, se precizează:

“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 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; ...”

39. “Sunt cheltuieli deductibile limitat, de exemplu, următoarele:

... Limita echivalentului în euro a contribuțiilor efectuate la fondul de pensii facultative și a primelor de asigurare voluntară de sănătate,

prevăzute la art.48 alin.(5) lit. g) și h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se transformă în lei la cursul mediu anual comunicat de Banca Națională a României.”

Din textele de lege mai sus citate se înțelege că, cheltuielile pentru a putea fi acceptate la deducere, trebuie să îndeplinească o serie de condiții și anume, să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, să fie justificate prin documente, să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite, **iar cheltuielile cu primele de asigurare trebuie să fie efectuate pentru prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional, respectiv boli profesionale, risc profesional și accidente de muncă.**

Din cele mai sus prezentate, rezultă astfel că asigurarea de viață încheiată de petentă nu se încadrează în categoria asigurărilor de risc profesional, cheltuieli care pot fi deduse la calculul venitului impozabil.

Mai mult, în cazul de față, așa cum reiese din datele înscrise în contractul de asigurare, petenta a dedus cheltuieli aferente unei asigurări de viață oferită de firma asiguratoare SC XSA, iar numele asiguratului este **doamna și nu a Persoanei Fizice Autorizate** .

Referitor la susținerea contestatoarei privind deductibilitatea limitată a cheltuielilor cu asigurarea în valoare de până la 200 euro, potrivit prevederilor legale sus-citate, contribuabilul nu poate beneficia de deducerea din venitul exercitării profesiei libere a primelor de asigurare voluntară de sănătate, decât dacă face dovada că, asiguratul este persoana fizică autorizată care obține veniturile, deducerea prevăzută de lege fiind o deducere “intuitu personae”, care se acordă în exclusivitate **Persoanei Fizice Autorizate** .

Având în vedere cele invocate, organul de inspecție fiscală, în mod legal a respins la deducere cheltuielile în sumă de X lei aferente asigurării de viață a **doamnei** , drept pentru care **urmează a se respinge** contestația cu privire la această sumă **ca neîntemeiată**.

B. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de X lei, reprezentând contravaloare carburanți, cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea la calculul impozitului pe venit a cheltuielii cu combustibilul, în condițiile în care, contribuabilul nu justifică consumul.

In fapt, în evidența contabilă în partidă simplă, **Persoana Fizică Autorizată** a înregistrat în anul X, ca și cheltuieli deductibile, cheltuieli cu carburanți auto, pe baza bonurilor fiscale cu care s-au achiziționat.

Prin contestație, Persoana Fizică Autorizată, susține că există un contract de comodat pentru autoturism și în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă, cheltuielile deductibile se determină proporțional cu numărul de kilometri parcurși în interes de afacere.

La data controlului, organul de inspecție fiscală, a considerat ca nedeductibile fiscal, cheltuielile ocazionate de cumpărarea combustibilului, întrucât petenta nu poate justifica consumul combustibilului în interesul afacerii.

IN DREPT, cauza își găsește soluționarea în prevederile art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

“Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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 în partidă 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;

La **punctul 37** din Hotărârea nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu privire la aplicarea prevederilor art.48 din Codul fiscal, se precizează:

“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.”

Ținând cont de prevederile legale de mai sus, rezultă că sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și sunt justificate cu documente întocmite potrivit prevederilor legale în vigoare în perioada supusă impunerii. Este clar că pentru ca o cheltuială să poată fi acceptată ca fiind aferentă veniturilor impozabile, este obligatoriu ca acest fapt să fie dovedit de un document care îndeplinește condițiile legale de a fi considerat document justificativ.

Elementele pe care trebuie să le cuprindă documentele justificative în baza cărora se înregistrează operațiunile în evidența contabilă în partidă simplă, sunt precizate la pct.13 și 14 din OMFP nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoane fizice care au calitatea de contribuabil, în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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;***
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare;***
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar și temeiul legal al efectuării ei;***
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;***
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;***
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.”***

Față de cele mai sus prezentate, concluzionăm că în situația în care documentele furnizează informațiile prevăzute de reglementările legale, pot dobândi calitatea de document justificativ în baza căruia să se realizeze înregistrările în evidența contabilă în partidă simplă.

Din textele de lege invocate mai sus, se reține intenția expresă a legiuitorului de a condiționa deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate, de justificarea acestora cu documente care au calitatea de document justificativ dobândit prin furnizarea tuturor informațiilor prevăzute, în baza căruia să se realizeze înregistrările în evidența contabilă în partidă simplă.

În conformitate cu dispozițiile pct.8 lit.A din OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile **“Registrele de contabilitate și formularele comune pe economie, care nu au regim special de înscriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă pot fi adaptate în funcție de specificul și necesitățile persoanelor prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu condiția respectării conținutului minimal de informații și a normelor de întocmire și utilizare a acestora.”**

Art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, dispune că **“(...) și persoanele fizice care desfășoară activități producătoare de venituri au, de asemenea, obligația să organizeze și să conducă contabilitate proprie”**.

În acest context legislativ, petenta nu anexează documente din care să rezulte că întreaga cantitate de carburant achiziționat a fost utilizat în scopul realizării veniturilor impozabile, respectiv foi de parcurs și ordine de deplasare, centralizatoarele lunare privind justificarea consumului de carburanți auto întocmite de către petentă în perioada X, din care să rezulte cum a fost consumat combustibilul achiziționat (că deplasările efectuate cu autoturismul de către **Persoana Fizică Autorizată** sunt legate de activitatea de traducător și interpret pe care a desfășurat-o) și care pot fi considerate documente justificative pe baza cărora se poate proba consumul carburanților achiziționați în scopul realizării de venituri impozabile,

Prevederile art.213 alin.(4) din Codul de procedură fiscală coroborate cu pct.182.1. din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, precizează că **“contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”**

Astfel, prin prisma prevederilor legale mai sus citate și în condițiile în care, contribuabilul nu depune documente care să înlăture constatările

organelor de inspecție fiscală, soluționarea contestației se face în limitele sesizării și în raport de dovezile pe care se întemeiază contestația.

Mai mult, așa cum rezultă din anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală, petenta a înregistrat cheltuieli cu contravaloare transport și deplasări (bilete de tren și bonuri taxi) în sumă de X lei și care au fost considerate de către organele de inspecție fiscală ca și cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal.

În aceste condiții, coroborat cu textele de lege invocate mai sus, se reține în soluționarea contestației neacceptarea de organele de inspecție fiscală a cheltuielilor de natura carburanților în sumă de X lei, drept pentru care **urmează a se respinge** contestația cu privire la această sumă **ca neîntemeiată și nemotivată.**

C. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de X lei, reprezentând contravaloare impozit pe venit, cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea la calculul impozitului pe venit.

ÎN DREPT, cauza își găsește soluționarea în prevederile art.48 alin.7 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

“... (7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

... c) impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate;...”

Astfel, prin prisma prevederilor legale mai sus citate, impozitul pe venit în sumă de X lei, datorat pentru veniturile din activitatea independentă, nu este o cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal.

În aceste condiții, coroborat cu textele de lege invocate mai sus, se reține în soluționarea contestației neacceptarea de organele de inspecție fiscală a cheltuielilor de natura impozitului pe venit, drept pentru care **urmează a se respinge** contestația cu privire la această sumă **ca neîntemeiată.**

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată la 31 iulie 2007, privind Codul de procedura fiscală, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Persoana Fizică Autorizată din X, împotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.X emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, care vizează suma de X lei reprezentând:

- **X lei - impozit pe venit**
- **X lei - majorări de întârziere aferente**

Prezenta poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara în termen de 6 luni de la comunicare.

Director Executiv