

## **DECIZIA NR.39 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2007**

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației formulate de **C.I. Expert Contabil X**, împotriva **DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../...2007** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice a municipiului Deva, care vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit
- ... 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, C.I. Expert Contabil X din Deva, susține faptul că, organul de inspecție fiscală face o gravă confuzie între activitățile pe care le desfășoară experții contabili potrivit autorizației emise de CECCAR, nominalizate în Ordonanța Guvernului nr.65/1994 la art.6 și Declarația\_cod 020 prin care profesionistul se înregistrează la Administrație ca și contribuabil potrivit art.15 alin.3 și nicidecum nu ține loc de autorizație.***

În Ordonanța Guvernului nr.7/2001 la art.16, nu se găsește niciun aliniat care să precizeze că nu sunt deductibile cheltuielile cu pregătirea profesională, obiecte de inventar, cotizații ANEVAR, cheltuieli cu întreținere spațiu și cheltuieli de deplasare.

Activitatea cabinetului se desfășoară în baza a două contracte de comodat pentru sediu și pentru un autoturism în cazul deplasărilor.

Potrivit prevederilor art.48 lit.c) din Legea nr.571/2003, nu se interzic cheltuielile cu carburanții, cu atât mai mult cu cât deplasările au ca suport ordinul de deplasare vizat la destinație și atașat bonului de benzină.

Deplasările au fost făcute numai pentru documentare în cazul expertizelor contabile, iar cele cu întreținerea spațiului, pentru cota

parte (25%) din cheltuielile cu apartamentul în care funcționează cabinetul.

Concluzionând, contestatorul consideră că impozitul pe venit și accesoriile aferente stabilite de organul de inspecție fiscală nu au temei legal.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrație finanțelor publice a municipiului Deva,** au constatat următoarele :

**La nivelul anului 2003**

Persoana fizică autorizată a dedus eronat cheltuieli cu pregătirea profesională (curs evaluator) care nu sunt aferente activității desfășurate și impozit pe venit în valoare totală de ... lei, încălcându-se astfel prevederile art.16 din Ordonanța Guvernului nr.7/2001.

Deși au fost constatate cheltuieli nedeductibile, nu s-au stabilit diferențe de plată, deoarece contribuabilul a realizat pierdere fiscală, respectiv : - pierdere fiscală realizată - ... lei  
- pierdere fiscală declarată - ... lei

**La nivelul anului 2004**

Persoana fizică autorizată a dedus eronat cheltuieli cu obiecte de inventar și cotizații ANEVAR care nu sunt aferente activității desfășurate în valoare totală de ... lei, încălcându-se astfel prevederile art.48 din Legea nr.571/2003.

Potrivit declarației de înregistrare fiscală cod 020, contribuabilul este autorizat să exercite activitate de contabilitate și expertiză contabilă în baza autorizației nr... eliberată la data de ...2003 de CECCAR, filiala Hunedoara.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

**La nivelul anului 2005**

Persoana fizică autorizată a dedus eronat cheltuieli cu întreținere spațiu și deplasare, care nu sunt aferente activității desfășurate în valoare totală de ... lei, încălcându-se astfel prevederile art.48 din Legea nr.571/2003.

Deși au fost constatate cheltuieli nedeductibile, nu s-au stabilit diferențe de plată, deoarece contribuabilul a realizat pierdere fiscală, respectiv : - pierdere fiscală realizată - ... lei  
- pierdere fiscală declarată - ... lei

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

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

**Cabinetul Individual de Contabilitate și Expertiză Contabilă X din Deva**, a fost înregistrat Direcția generală a finanțelor a județului Hunedoara cu Declarația de înregistrare fiscală – formular 020 – sub nr... din data de ...2003.

***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, în condițiile în care se justifică necesitatea lor în desfășurarea obiectului de activitate și pentru care, contestatorul prezintă documente justificative.***

**C.I. Expert Contabil X din Deva**, este deținătorul AUTORIZAȚIEI de exercitare a profesiei de expert contabil/contabil autorizat nr.../...2003 emisă de Corpul experților contabil și contabililor autorizați din România.

Potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr.65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, cu modificările și completările ulterioare, la **CAP.2 Exercițarea profesiei de expert contabil și de contabil autorizat - Secțiunea I - Expertul contabil**, stipulează:

**Art.6** “Expertul contabil poate executa pentru persoanele fizice și juridice următoarele lucrări:

a) ține sau supraveghează contabilitatea și întocmește sau verifică și semnează situațiile financiare;

b) acordă asistență privind organizarea și ținerea contabilității;

c) efectuează analize economico-financiare, audit financiar-contabil și evaluări patrimoniale;

d) efectuează expertize contabile dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice ori juridice în condițiile prevăzute de lege;

e) execută alte lucrări cu caracter financiar-contabil, fiscal, de organizare administrativă și informatică;

f) îndeplinește, potrivit dispozițiilor legale, atribuțiile prevăzute în mandatul de cenzor la societățile comerciale;

g) acordă asistența de specialitate necesară pentru înființarea și reorganizarea societăților comerciale;

**h) efectuează pentru persoane fizice și juridice servicii profesionale care presupun cunoștințe de contabilitate.**

**Art.6<sup>^</sup>1 “Persoanele fizice și juridice care au calitatea de expert contabil pot efectua activitățile de audit financiar și consultanță fiscală, cu respectarea reglementărilor specifice acestor activități.”**

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că activitatea cabinetului se desfășoară într-un imobil aparținând persoanei Y, suprafața cedată reprezentând 34,50% din suprafața utilă a apartamentului, fiind încheiat în acest sens, contractul de comodat pe perioada 03.11.2003 – 31.12.2008. De asemenea, în baza contractului de comodat încheiat la data de 03 ianuarie 2004, comodantul dă cu titlu de folosință gratuit contestatorului, autoturismul marca Dacia 1300, cu care acesta se deplasează pentru documentare, respectiv pentru realizarea obiectului de activitate.

**In fapt**, contestatorul înregistrează în evidența contabilă pe bază de documente, cheltuieli ocazionate de exercitarea activității pentru care a fost autorizat, astfel:

- **la nivelul anului 2003** - cheltuieli ocazionate de absolvirea cursului organizat de Asociația Națională a Evaluatorilor din România;

- **la nivelul anului 2004** - cheltuieli ocazionate de achiziționarea unei camere foto (inclusiv husa de protecție) și a unui telefon, ambele indispensabile desfășurării activității autorizate;

- cheltuieli ocazionate de necesitatea cotizațiilor datorate Asociației Naționale a Evaluatorilor din România;

- **la nivelul anului 2005** - cheltuieli ocazionate de întreținerea spațiului (cota parte de 25%) în care funcționează cabinetul;

- cheltuieli ocazionate de folosirea autoturismului, respectiv carburanți.

**La data controlului**, organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a cheltuielilor, întrucât a reținut că, acestea nu sunt aferente activității desfășurate, încălcându-se astfel de către petent prevederile art.16 din Ordonanța Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit și prevederile art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**IN DREPT, la nivelul anului 2003**, prevederile Ordonanței Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

**Art.10 “(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:**

**a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente; [...].”**

Potrivit punctului 2 din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.54/2003 de aplicarea art.16 din Ordonanța Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, se stipulează:

**“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 regulilor prevăzute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanță.**

**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.**

**Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:**

**- cheltuielile cu pregătirea profesională pentru contribuabili și salariații lor;...”**

**La nivelul anului 2004**, regulile generale de stabilire a venitului net din activități independente sunt reglementate de prevederile art.49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și prevederile punctelor 53 și 54 din Normele de aplicare a acestuia, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În principiu, venitul net se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente venitului, deductibile fiscal.

În conformitate cu prevederile art.49 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, una din condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse, este ca acestea **“să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente”**.

Prin punctul 53 din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 de aplicarea art.49 din Codul fiscal, s-au reprecizat condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse și anume:

- 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.**

La nivelul anului 2005, regulile generale de stabilire a venitului net din activități independente sunt reglementate de prevederile art.48 din Codul fiscal și prevederilor punctului 37 din Normele de aplicare a acestuia aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, norme modificate și completate prin Hotărârea Guvernului nr.1840/2004 și Hotărârea Guvernului nr.84/2005.

Prin punctul 37 din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 de aplicarea art.48 din Codul fiscal astfel cum au fost modificate prin Hotărârea Guvernului nr.84/03.02.2005, s-au reprecizat condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse și anume:

- 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.**

Din textele de lege invocate mai sus, se reține intenția expresă a legiuitorului de a condiționa deductibilitatea cheltuielilor de efectuarea acestora în interesul direct al activității.

Este de necontestat faptul că, cheltuielile realizate de contribuabil cu pregătirea profesională și cotizațiile plătite la asociația profesională, sunt cheltuieli efectuate în interesul direct al activității desfășurate de acesta în baza Autorizației de exercitare a profesiei de expert contabil/contabil autorizat și a ceea ce presupune activitatea de contabilitate și expertiză contabilă.

Conform anexei la Raportul de inspecție fiscală, existente la dosarul cauzei contestatorului a dedus cheltuielile cu achiziționarea

unei camere foto și a unui telefon înregistrate în contabilitate în baza facturii fiscale și a chitanței fiscale. Se reține faptul că, acestea sunt necesare exercitării profesiei de expert contabil/contabil autorizat, deci cheltuielile sunt aferente veniturilor realizate.

Având în vedere cele prezentate mai sus și faptul că camera foto și telefonul au fost achiziționate și înregistrate în contabilitate pe bază de documente justificative, rezultă că măsura organului de inspecție fiscală de neadmitere la deducere a acestor cheltuieli este nelegală, pe simplul motiv *“la ce folosește camera foto achiziționată și la ce folosește al doilea telefon mobil achiziționat”* și în condițiile în care legislația fiscală nu interzice și restricționează.

De asemenea, se reține că organul de inspecție fiscală a constatat faptul că, persoana fizică autorizată a dedus eronat cheltuieli cu întreținere spațiu și deplasare, pe simplul motiv că nu sunt aferente activității desfășurate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, activitatea cabinetului se desfășoară în baza a două contracte de comodat, acestea fiind în esență cu titlu gratuit, conform art. 1561 Cod civil, comodatarul (în cazul analizat - petentul) dobândind doar un drept de folosință.

Din analiza contestației, petiționarul susține că deplasările au fost făcute numai pentru documentare în cazul expertizelor contabile și au ca suport ordinul de deplasare vizat la destinație și atașat bonului de benzină.

În ceea ce privește cheltuielile întreținerea spațiului, pentru cota parte (25%) din cheltuielile cu apartamentul în care funcționează cabinetul, **în speța**, este adevărat că sunt deductibile fiscal cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii, potrivit prevederilor punctului 38 din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 de aplicarea art.48 din Codul fiscal astfel cum au fost modificate prin Hotărârea Guvernului nr.84/03.02.2005, care stipulează:

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

**[...]**

**- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;**

**- cheltuielile de delegare, detașare și deplasare, cu excepția celor reprezentând indemnizația de delegare, detașare în altă localitate, în țară și în străinătate, care este deductibilă limitat; [...]**

Urmare verificării efectuate, în raportul de inspecție nu se consemnează deficiențe pe linia cheltuielilor de deplasare (lipsă documente justificative) și a cheltuielilor de întreținere înregistrate în interesul afacerii (procentul stabilit la 25%, cât și quantum sume stabilite prin aplicarea procentului la valoarea facturilor).

Astfel, se rețin argumentele petentului cu privire la faptul că pe baza documentelor existente - are dreptul să deducă cheltuielile de întreținere, în limita suprafețelor puse la dispoziție cabinetului pentru practicarea profesiei de expert contabil și de contabil autorizat și a cheltuielilor ocazionate de deplasarea contestatorului cu autoturismul.

Concluzionând, se reține faptul că organul de inspecție în determinarea cheltuielilor pentru care nu s-a admis deducerea fiscală, s-a rezumat doar la constatarea **“nu sunt aferente activității desfășurate”**, fără ca stabilirea nedeductibilității cheltuielilor să fie întemeiată pe constatări complete.

Prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

**Art.6 “Exercitarea dreptului de apreciere**

**Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”**

**Art.7 “Rolul activ**

[...]

**(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.**

[...] ”

**Mai mult, se reține faptul că, organul de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală constată faptul că, contestatorul la**



nivelul anului 2003 înregistra o **pierdere fiscală declarată în sumă de ... lei** și în urma trecerii unor cheltuieli în categoria cheltuielilor nedeductibile, au stabilit o **pierdere fiscală realizată în sumă de ... lei, iar** la **nivelul anului 2004**, contestatorul înregistrează **venit impozabil în sumă de ... lei**, stabilindu-se o diferență de impozit pe venit suplimentar în urma inspecției fiscale în sumă de ... lei, **fără** ca organul de inspecție fiscală în stabilirea impozitului pe venit să țină seama de pierderea reportată.

**In drept**, Hotărârea Guvernului nr.54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, prevede:

**Ordonanță:**

**Art.60** “(1) Pierderea fiscală anuală înregistrată din activități independente se poate compensa cu rezultatele pozitive ale celorlalte categorii de venituri cuprinse în venitul anual, altele decât cele din salarii și asimilate salariilor, obținute în cursul aceluiași an fiscal. Pierderea care rămâne necompensată în cursul aceluiași an fiscal devine pierdere reportată.”

**Art.61** “Regulile de reportare a pierderilor sunt următoarele:

a) reportul se efectuează cronologic, în funcție de vechimea pierderii, în următorii 5 ani consecutivi;

**Norme metodologice:**

“1.Dacă în urma compensărilor admise pentru anul fiscal rămâne o pierdere necompensată, aceasta reprezintă pierdere fiscală reportată pe anii următori până la al cincilea an inclusiv. Astfel, pierderea fiscală înregistrată în anul 2002 poate fi reportată, dacă nu a putut fi compensată cu veniturile obținute în anul 2002, până în anul 2007...”

2. Regulile de compensare și reportare a pierderilor sunt următoarele:

a) reportarea pierderilor se va face an după an, începând cu pierderea cea mai veche.”

În aceste condiții, față de cele reținute în cuprinsul deciziei, coroborate cu textele de lege invocate și având în vedere prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la 31 iulie 2007: “**Soluții asupra contestației**

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

***considerentele deciziei de soluționare***” urmează a se desființa actul administrativ atacat.

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:**

Desființarea Deciziei de impunere nr.../...2007 și a Raportului de inspecție fiscală nr.../...2007, urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.