



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud
Biroul de soluționare a contestațiilor**

Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel : +0263 212 039 ; 210 661
Fax : +0263 216 880
e-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DOSAR NR. 11/87/2010

DECIZIA NR. 16/14.04 .2011

privind soluționarea contestației depuse de **CABINET INDIVIDUAL DE
AVOCATURĂ S. I.** din B., Str.A. I., Nr. 4A, înregistrată la D.G.F.P. Bistrița -
Năsăud sub nr.../26.11.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița - Năsăud, a fost sesizată, prin adresa nr. .../25.11.2010, de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud în legătură cu contestația depusă de **CABINET INDIVIDUAL DE AVOCATURĂ S. I.** din B..

Contestația este formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr...../19.11.2010 (filele nr.9-11) întocmită de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, act prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului un impozit pe venit din activități independente pentru anul 2009 în cuantum de **... lei.**

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală ® și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să soluționeze cauza.

Prin scrisoarea nr. .../29.11.2010 (fila nr.30) s-a solicitat petentei transmiterea copiilor după bonurile fiscale de aprovizionare cu carburanți auto pentru care, în perioada 01.05.2009-31.12.2009, nu s-a acordat deductibilitate la cheltuieli în sumă de lei, precum și documente justificative prin care să probeze că autoturismul a fost folosit în interesul afacerii.

Prin adresa de răspuns înregistrată la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub numărul .../27.01.2011 (fila nr. 59) petenta a transmis ordinele de deplasare în afara municipiului B.pentru perioada mai-decembrie 2009, bonurile fiscale aferente motorinei achiziționate, precum și

referatele privind justificarea deplasărilor în municipiul B. și la instanțele din județ pentru aceeași perioadă (filele nr. 31-59).

Prin adresa nr. .../01.02.2011 (fila nr. 60) s-a solicitat Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, exprimarea unui punct de vedere vizavi de probele transmise de petenă, respectiv delegațiile pentru deplasarea în afara județului, bonuri fiscale, referate privind justificarea consumului de carburanți la autoturismul proprietatea cabinetului, pentru deplasările din municipiul B.și în județ. Organele de control, prin adresa nr./09.02.2011 (filele nr. 61-62), dau curs celor solicitate.

Cu adresa înregistrată la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub numărul/04.04.2011 (filele nr. 88-89), iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub numărul/04.04.2011 și redirecționată la Biroul de soluționare contestații la data de 08.04.2011, fiind înregistrată sub numărul (fila nr. 90), contestatara transmite completare motivelor de drept și de fapt însoțită de documente probatorii (copii după ordinele de deplasare nr. 7-24 completate față verso pentru perioada mai-decembrie 2009, situația centralizatoare a kilometrilor parcurși și sumele ce se justifică în acest mod, copia Registrului de încasări și plăți pentru perioada incidentă speței -filele nr.63-87).

Din analiza documentelor existente la dosar, rezultă următoarele:

I. Prin Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr...., încheiat la data de 18.10.2010 (filele nr. 12-19), care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate și a vizat verificarea perioadei 01.01.2007-31.12.2009, organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud au stabilit suplimentar obligații în cuantum de **....lei**, reprezentând impozit pe venit pentru anul 2009.

Diferențele suplimentare constatate precum și cauzele care au stat la baza stabilirii lor, conform Raportului de inspecție fiscală, rezidă în faptul că organele de control au considerat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuieli în sumă de lei reprezentând *combustibil utilizat pentru transportul cu mașina după data de 01.05.2009*.

Față de aspectele reținute în contestație (în legătură cu faptul că nu s-a calculat costul deplasărilor cu mijloacele de transport în comun sau taxi), organele de control precizează că petenta nu a prezentat documente prin care să justifice deplasarea cu mijloace de transport în comun, ceea ce contravine prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

În drept, organele de control își întemeiază măsurile pe prevederile art. 48, alin. (7) lit. 1^l din Codul fiscal, coroborat cu pct. 39^l din H.G. nr. 488/30.04.2009 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin punctul de vedere exprimat de organele de control (filele nr. 61-62), ca urmare a documentației transmise de petentă la organele de soluționare, respectiv ordine de deplasare în afara județului, bonuri fiscale pentru

carburanți, referate privind justificarea consumului de carburanți la autoturismul proprietatea cabinetului, pentru deplasările din municipiul B.și în județ, bonuri fiscale taxi (filele nr.31- 60), reiese că d-nul S. I. este titularul cabinetului de avocat, el neavând nici calitatea de angajat, nici calitatea de angajator, neutilizând combustibilul pentru transportul angajaților proprii la locul de muncă, concluzionând că nu se încadrează în excepția reținută de petentă.

Referitor la bonurile de taxi, organele de control menționează că nu se pot pronunța având în vedere că în completarea contestației nu *face dovada că deplasările cu taxi sunt realizate în cadrul activității desfășurate în vederea realizării de venituri, conform art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.* De asemenea precizează că *nu s-a demonstrat că deplasările pentru care a prezentat, în completarea contestației, bonurile de taxi au legătură cu cheltuielile cu combustibilul contestate și, în consecință, nu fac obiectul contestației.*

II. Împotriva deciziei de impunere nr.../19.10.2010 (filele nr.9-11) contribuabilul depune contestația înregistrată la registratura D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../22.11.2010 și la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. ... (fila nr.24).

Prin contestația formulată și completările ulterioare (fila 59 și filele nr. 88-89) se solicită anularea ca nelegale și netemeinice a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere cu privire la diferența de impozit pe venit net anual stabilită suplimentar de organele de control, în sumă de ... **lei**, ca urmare a diminuării cheltuielilor deductibile cu suma de **lei** și, în consecință, exonerarea de la plată a sumei de lei cu titlu de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru anul 2009.

Motivele care au stat la baza cererii formulate de petentă, rezidă în următoarele:

- în vederea diminuării cheltuielilor, au fost luate toate măsurile. Mașina H. T., proprietatea cabinetului, a fost cumpărată cu bani împrumutați cabinetului de către persoana fizică, S. I., urmând a-i recupera în 5 ani;

- autoturismul este absolut necesar desfășurării activității de avocat, adică obținerii de venituri impozabile, fără acesta fiind imposibilă deplasarea în timp util la instanțe sau alte instituții, societăți, etc.;

- deși nu se contestă de organul de control necesitatea acestor deplasări urgente, nici realizarea lor efectivă de către contestatar cu scopul obținerii de venituri impozabile, nu s-a calculat nici măcar costul deplasărilor cu mijloacele de transport în comun sau taxi;

- petenta arată că, de multe ori, folosește mașina proprietate personală, în interesul cabinetului de avocat, mai ales în oraș, motivat de faptul că este mai ușor de parcat și consumul de combustibil este mai redus.

- apreciază că temeiul juridic invocat - art. 48 alin.(7) lit. 1¹ din Codul fiscal - este nelegal, abuziv și oricum *nu înlătură necesitatea deplasărilor zilnice ale avocatului în multiple locuri*, considerând că trebuia luat în calcul cuantumul acestor deplasări cu alte mijloace de transport atât local cât și în alte localități din țară – unde costul transportului cu trenul, avionul sau autobuzul ar fi fost la fel de mari sau chiar mai mari.

-reiterează faptul că mașina este absolut necesară desfășurării activității de avocat, adică obținerii de venituri impozabile, fără aceasta fiind imposibilă ajungerea în timp util la diferite instanțe sau alte instituții, societăți comerciale, etc.

Contestatară consideră că se încadrează în excepția prevăzută la art. 48 alin. (7) din Codul fiscal, punctul 1 “*transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității*”, locul de desfășurare a activității avocatului fiind în toate localitățile și locurile ce rezultă din ordinele de deplasare și referatele întocmite (adică practic în toată țara).

Prin completările depuse cu adresa nr. .../04.04.2011 (filele nr. 88-89), contestatară solicită ca, în condițiile în care nu sunt împărțite punctele de vedere exprimate prin contestația inițială și completările ulterioare, să se acorde deductibilitate conform prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) și art. 48 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal, coroborat cu punctul 38 din Normele de aplicare ale Codului fiscal, privind dreptul de deducere a cheltuielilor de delegare și de deplasare în condițiile prevăzute de H.G. nr. 1860/2006. În acest context, contestatară se referă la compensația de 7,5 litri/100 km, atâta timp cât prin actele de control nu se contestă efectuarea acestor deplasări pe raza municipiului B.și în alte localități cu scopul realizării activității profesionale, iar aceste deplasări sunt justificate cu acte, respectiv referatele pentru deplasări, ordinele de deplasare și bonurile de plată a combustibilului. De asemenea petenta susține că fără aceste deplasări realizarea de venituri ar fi fost imposibilă. Acest drept nu a fost nici suspendat și nici abrogat prin vreun act normativ. Din actele depuse la dosar rezultă că, deși cheltuielile de transport fac parte din categoria celor de deplasare, nu a fost decontată nicio sumă cu acest titlu. În ordinele de deplasare apare doar diurna minimă, nemultiplicată cu de 2,5 ori, ceea ce demonstrează buna credință și nejustificarea cheltuielilor maxim posibil de dedus.

III. Luând în considerare constatările organului de control, motivele invocate de petentă, în raport cu documentația existentă la dosar și prevederile legale incidente în speță se rețin următoarele:

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, petenta a înregistrat în evidența contabilă -în Registrul de încasări și plăți- suma de ... lei reprezentând cheltuieli aferente combustibilului utilizat pentru transportul cu mașina după data de 01 mai 2009, conform anexei nr. 2 (fila nr. 6).

Organele de control consideră cheltuielile în sumă de ... lei ca fiind nedeductibile fiscal, întemeindu-și măsura, în drept, pe prevederile art. 48 alin. (7) lit. 1¹ din Codul fiscal, așa cum a fost modificat prin O.U.G. nr. 34/2009, conform

căruia nu intră în categoria cheltuielilor deductibile, în perioada 01.05.2009-31.12.2010, 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.

Față de apărările formulate de petenă în contestație, cu privire la faptul că ar fi trebuit să ia în calcul și analiză quantumul și ponderea cheltuielilor cu mijloacele de transport în comun sau taxi, comparativ cu cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru mașina proprietatea Cabinetului Individual de Avocatură S.I., organele de control precizează în referat că nu s-au prezentat documente justificative privind aceste cheltuieli, iar în completările aduse prin adresa nr. .../09.02.2011 arată că nu s-a făcut dovada că acele deplasări cu taxi sunt deplasări efective, realizate în cadrul activității în scopul realizării venitului și nu a demonstrat că bonurile de taxi au legătură cu cheltuielile de combustibil ce fac obiectul contestației. Față de ordinele de deplasare și referatele privind justificarea consumului de carburanți pentru deplasările în cadrul județului, precizăm că organele de control nu și-au exprimat puncte de vedere.

Prin adresa nr. .../04.04.2011 (filele nr. 88-89), care a fost înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub numărul .../04.04.2011 (filele nr. 63-89), organele de control deși aveau posibilitatea să-și exprime un punct de vedere față de documentele probatorii transmise (ordinele de deplasare față-verso, situația centralizatoare cu numărul de kilometri parcurși în baza ordinelor de deplasare, precum și motivele de drept), nu au procedat în consecință, remițându-le Biroului de soluționare contestații, (adresa nr. .../08.04.2011-fila nr. 90), fără observații.

În opinia contestatarei, cheltuielile privind combustibilul utilizat pentru mașina proprie, sunt deductibile fiscal, acestea intrând în excepția prevăzută de art. 48 alin. (7) lit 1^l, pct. 1 din Codul fiscal “*transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității*”, considerând locul de desfășurare a activității avocatului toate localitățile și locurile ce rezultă din documetele justificative depuse la dosarul cauzei: ordinele de deplasare și referatele întocmite pentru perioada mai – decembrie 2009, precum și bonurile fiscale aferente combustibilului aprovizionat în aceeași perioadă.

În condițiile în care această opinie nu va fi însușită, contestatarul consideră că beneficiază de deductibilitate conform prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) și a art. 48 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal precum și a pct. 38 din Normele de aplicare, dispoziții legale care îi dau dreptul să deducă cheltuielile de delegare și de deplasare în limitele și condițiile reglementate prin H.G. nr. 1860/2006.

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

A). Contestatarul se încadrează în excepția prevăzută de art. 48 alin. (7) lit. 1^l, pct. 1 din Codul fiscal, în sensul că, în cazul concret, folosirea

autoturismului poate fi asimilată cu transportul de personal la și de la locul de desfășurare a activității iar pe cale de consecință are dreptul de a deduce cheltuielile cu combustibilul pentru carburanți ?

B). Contestatara poate beneficia de prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) și art. 48 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal, coroborate cu pct. 38 din Normele de aplicare, referitoare la deductibilitatea cheltuielilor de delegare, detașare și deplasare ?

A). Tratatamentul fiscal pentru perioada incidentă speței referitor la prima problemă căreia trebuie să i se dea răspuns, este reglementat de prevederile **art.48 alin. (4) și alin. (7) lit. I¹** din Codul Fiscal coroborat cu cele ale **pct. 39¹** din H.G. nr. 488/30.04.2009 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr 44/2004 și **pct.43** din Ordinul nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2006 privind Codul fiscal.

Astfel, art. 48 alin. (4) din Codul fiscal stabilește 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 cu 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;

d).....; [...].

Art. 48 alin. (7) lit. I¹ din Codul fiscal introdus prin O.U.G. nr. 34/2009 prevede categoriile de cheltuieli care nu sunt deductibile fiscal, limitate în timp la perioada 01.05.2009- 31.12.2010, astfel:

"I¹) 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."*

Pct. 39¹ din H.G. nr. 488/30.04.2009 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr 44/2004, (completare dată în aplicarea O.U.G.nr. 34/14.04.2009):

Termenii și expresiile prevăzute la art. 48 alin. (7) lit. l¹ 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(1) din Normele metodologice de aplicare a art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 (introdus de pct. 5 al literei C de la articolul unic din H.G. nr. 488/2009) prevede:

În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal [a art. 21 alin. (4) lit. t) – Titlul II „Impozit pe profit” precum și a art. 48 alin. (7) lit. l¹) pct. 1 – Titlul III „Impozit pe venit ”] 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;

[.....].

În conformitate cu normele legale precitate pentru ca petenta să beneficieze de deducerea cheltuielilor aferente consumului de combustibil utilizat de autoturismul proprietatea Cabinetului, nu este suficient ca acestea să fie efectuate în scopul realizării veniturilor (condiție necombătută de organele de control), ea trebuind, pentru perioada mai–decembrie 2009, să îndeplinească cerințele impuse prin O.U.G. 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 [art. 48 alin. (7) lit. l¹] coroborat cu normele de aplicare [pct. 45¹ (1)] 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 petentă în contestație. Astfel, în speță, dreptul de deducere ar fi întemeiat în prezența următoarelor elemente:

1. 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
2. există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport ;
3. 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.

B). Referindu-ne la cea de-a doua chestiune ridicată de contestatară, apreciem că cererea acesteia este întemeiată, având în vedere cele ce urmează.

Așa cum s-a arătat la lit. A). din considerente, cheltuielile privind utilizarea autoturismului și implicit cele aferente carburantului auto au fost efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, fiind cuprinse în exercițiul financiar al anului în cursul căruia s-au plătit. Din acest punct de vedere nu s-a pus în discuție îndeplinirea condițiilor de deductibilitate astfel cum sunt prevăzute la art. 48 alin. (4) lit. a) și b) din Codul fiscal, norme legale conform cărora :

“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 cu documente ;

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

Punctul 38 din Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările aduse ulterior, enumeră exemplificativ o serie de cheltuieli deductibile fiscal nelimitat, în cadrul cărora sunt incluse și cele specificate la liniuța 21, respectiv “cheltuielile de delegare, detașare și **deplasare**”, cu precizarea că indemnizația de delegare și detașare în altă localitate este deductibilă limitat.

Menționăm că, în concret, nivelul limitării cheltuielilor de indemnizație de delegare și deplasare este reglementat de art. 48 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal, dispoziții legale care dispun :

Art. 48 alin. (5) :” Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

c) suma cheltuielilor cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice”.

Din coroborarea normelor legale antecitate rezultă indubitabil faptul că actul normativ care stabilește drepturile și cuantumurile cheltuielilor cu delegarea, detașarea și deplasarea în raport de care se calculează limitarea acestora, este cel aplicabil pentru instituțiile publice, respectiv Hotărârea de Guvern nr.1860/2006. Prin această hotărâre au fost stabilite 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.

Dacă indemnizația de delegare și detașare reprezintă, așa cum prevede art. 48 alin. (5) din Codul fiscal și pct. 38 și 39 din normele de aplicare, cheltuieli cu deductibilitate limitată (maximum a de 2,5 ori nivelul stabilit prin H.G. nr. 1860/2006), cheltuielile de deplasare se încadrează în categoria celor de transport efectuate atât în alte localități (Cap. III art. 13-25 din Anexa la hotărâre) cât și în cadrul localității (Cap. VI art. 36-41 din Anexa la hotărâre). Menționăm că, cheltuielile de deplasare, în cadrul cărora ponderea o dețin cele de transport, se decontează în cuantumurile și condițiile stabilite prin Hotărârea nr. 1860/2006. Astfel, în conformitate cu art. 13 lit. a)-f) din Anexa la Hotărâre, personalul delegat să îndeplinească sarcini de serviciu în localități situate la distanțe mai mari de 5 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă, are dreptul la deducerea cheltuielilor de transport dus-întors cu avionul, trenul, nave de călătorie, mijloace de transport auto, mijloace de transport auto ale unităților, dacă acestea au asemenea posibilități, cu încadrarea în consumurile lunare de combustibil, stabilite potrivit legii, precum și cu autoturismul proprietate personală (litera f). În cazul în care deplasarea se face cu autoturismul proprietate personală, posesorul acestuia are dreptul, conform art. 16 din Anexa la hotărâre, să primească o compensație reprezentând contravaloarea a 7,5 litri la 100 km parcurși pe distanța cea mai scurtă.

Acest drept nu a fost suspendat sau abrogat prin prevederile art. 48 alin. (7) lit. 1^l din Codul fiscal, dispozițiile Hotărârii de Guvern nr. 1860/2006 fiind, așa cum s-a arătat mai sus, aplicabile și agenților economici cu *limitările prevăzute de normele fiscale*. De altfel, între cheltuielile la care face referire art. 48 alin. (7) lit. 1^l din Codul fiscal și cele prevăzute la pct. 38 din Normele date în aplicarea art. 48 alin. (4) nu există, din punct de vedere al conținutului și al întinderii lor, similaritate, având în vedere că :

- primele reprezintă cheltuieli materiale iar cele prevăzute la pct. 38 din normele de aplicare ale Codului fiscal, fac parte din structura cheltuielilor de prestări de servicii efectuate de contribuabil în interesul direct al activității, așa cum sunt clasificate de Ordinul M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- primele reprezintă cuantumului consumului efectiv de carburant indiferent de locul unde se face transportul (în afară sau în interiorul localității), iar cele din a doua categorie se referă la acordarea unei compensații de deplasare numai în afara localității echivalentă cu contravaloarea a 7,5 litri de combustibil la 100 km parcurși pe distanța ce mai scurtă.

Din perspectiva celor de mai sus este evident că dacă drepturile de deplasare se acordă, în condițiile legii, fără rezerve, personalului din instituțiile bugetare, a fortiori, acordarea lor unui agent economic, care efectuează deplasări “*în interesul*

serviciului” în scopul direct de a realiza venituri ce intră în calculul bazei de impunere, este pe deplin justificată.

În această ordine de idei, din punct de vedere al economicității, rațiunea folosirii autoturismului proprietate personală (a cabinetului) astfel cum este motivată de contestatară, nu poate fi ignorată.

În speță, potrivit probatoriului din dosar (ordine de deplasare filele nr. 48-58 și filele nr. 71-81) contestatara a făcut deplasări la diferite instanțe din țară (în afara județului) cu autoturismul proprietatea cabinetului individual de avocatură pentru care justifică un parcurs de **6.892 km**, conform situației centralizatoare cu numărul de kilometri parcurși în baza ordinelor de deplasare nr. 7-24 (fila nr. 87). Cuantumul cheltuielilor de transport în raport cu compensația calculată la 7,5 litri/100 km este de ... **lei** . Din analiza situației centralizatoare cu kilometrii parcurși în baza ordinelor de deplasare (fila nr. 87) întocmită de contestatară, s-a constatat o eroare de calcul în ceea ce privește însumarea numărului de kilometrii parcurși conform ordinelor de deplasare. Astfel, totalul de 15.128 km înscris eronat în situația centralizatoare de la fila nr. 87, s-a corectat rezultând numărul real de kilometrii parcurși, respectiv **6.892 km**.

Așa fiind, pentru aceste cheltuieli de transport, în valoare de ... **lei** cu impozit pe venit în sumă de ... **lei** urmează a se pronunța soluția de admitere.

Pentru deplasările efectuate în județ și în municipiul B. la sediile instanțelor, parchetelor, poliției, cartea funciară, organele administrației locale, petenta justifică consumul de carburant cu referate întocmite pentru fiecare lună (filele nr. 31-38).

Cheltuielile cu deplasările legate de îndeplinirea sarcinilor de serviciu în localități situate la distanțe mai mari de 5 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă, pentru a putea fi deductibile trebuie să fie probate cu documente justificative (ordine de deplasare - delegație cod 14-5-4) care trebuie să conțină un minim obligatoriu de informații impuse de Ordinul M.E.F. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, din care să rezulte explicit natura cheltuielilor de delegare și deplasare (transport, diurnă, cazare).

În legătură cu cheltuielile de transport în cadrul localității, acestea, pentru a fi deductibile, este necesar să fie efectuate și probate astfel cum se dispune prin Cap. VI art. 36-41 în Anexa la H.G. nr. 1860/2006.

În această ordine de idei, având în vedere că petenta nu justifică diferența de **lei** (...-...) așa cum prevăd dispozițiile legale antecitate, urmează ca pentru impozitul aferent să se pronunțe soluția de respingere.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală ® se

DECIDE :

1. Admiterea ca întemeiată a contestației formulată de **CABINET INDIVIDUAL DE AVOCATURĂ S. I.** din B. pentru sumalei reprezentând impozit pe venit din activități independente și, pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.../19.10.2010 pentru această sumă.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **CABINET INDIVIDUAL DE AVOCATURĂ S. I.** din B. pentru suma de ...lei reprezentând impozit pe venit din activități independente și, pe cale de consecință, menținerea în parte a Deciziei de impunere nr.../19.10.2010 pentru această sumă.

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

p.DIRECTOR EXECUTIV,
L.S.

<http://www.anaf.ro/wps/portal/Bistrita>