

**DECIZIA NR. 1944/2017**  
**privind soluționarea contestației depuse de**  
**Cabinet de Avocat LA, din mun. B,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P B sub nr. 32309/2017**  
**și la D.G.R.F.P. X sub nr. 23825/2017**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de către D.G.R.F.P. B, prin adresa nr. 7324/11.08.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 23825/18.08.2017, cu privire la contestația formulată de contribuabila LA, în calitate de avocat titular al Cabinetului de avocat LA, CIF RO X, cu sediul în mun. B, X, P-ța X, nr. 15, et. 3, birou 313, Clădirea X Plaza Centre.

Menționăm că potrivit adresei nr. A\_SLP 1930/2017, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor X sub nr. 23222/2017, în conformitate cu prevederile art. 3, alin. (1) din OPANAF nr. 3740/2015 *privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare*, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a delegat către D.G.R.F.P. X competența de soluționare a contestației înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 2874/2017, formulată de Cabinet de avocat LA împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/24.04.2017 și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017*.

Prin urmare, cu adresa nr. 7324/2017, înregistrată la D.R.G.F.P. X sub nr. 23825/18.08.2017, D.G.R.F.P. B (competentă inițial cu soluționarea contestației) a transmis dosarul contestației nr. 2874/03.07.2017, formulată de Cabinet de avocat LA, prin titularul cabinetului av. LA, către structura care a primit competența de soluționare a acesteia, respectiv către D.G.R.F.P. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X—secretariat AIF sub nr. 2874/2017, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/24.04.2017 și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017*, acte administrativ- fiscale emise în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală X/24.04.2017 și **are ca obiect suma parțială de X lei din care:**

- Y lei impozit pe venit;
- Z lei contribuția de asigurări sociale de sănătate privind contribuabilii care realizează venituri din activități independente;
- Q lei TVA.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/24.04.2017 și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017, respectiv data de **12.05.2017**, conform adresei de înaintare anexată la dosarul contestației și data depunerii contestației la Oficiul poștal, respectiv data de **27.06.2017**, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe plicul cu care a fost transmisă contestația.

Contestația este formulată de d-na LA, titularul Cabinetului de avocatură LA, identificată cu CNP X, având domiciliul în mun. B, X, str. Zăgazului, nr. 10-12, et. 3, ap. 11-C1-U11 și prezintă în original semnătura acesteia.

Având în vedere prevederile art. 3 alin. (1) din OPANAF nr. 3740/2015 privind condițiile

de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare și constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de Cabinet de avocat LA din mun. B, prin titularul cabinetului, d-na LA.

**I. Prin contestația formulată CA LA din mun. B, solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. X/24.04.2017 și a Deciziei de impunere X/24.04.2017**, acte administrative-fiscale emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1, în baza Raportului de inspecție fiscală X/24.04.2017, prin care a fost stabilit suplimentar de plată impozit pe venit în sumă de **Y1 lei**, contribuție de asigurări sociale de sănătate privind contribuabilii care realizează venituri din activități independente în sumă de **Z1 lei**, respectiv TVA în sumă de **Q1 lei**.

Contestatarea solicită **anularea în parte** a actelor administrative fiscale amintite, în ceea ce privește:

- stabilirea de Impozit pe venit suplimentar conform sumelor contestate;
- stabilirea de TVA suplimentară aferentă sumelor contestate;
- stabilirea de contribuții de asigurări sociale de sănătate privind persoanele care realizează venituri impozabile din activități independente aferent sumelor contestate.

### **I.1. Aspecte de procedură**

Petenta precizează că avizul de inspecție fiscală i-a fost comunicat la data începerii inspecției și că organele de control i-au transmis proiectul Raportului de inspecție fiscală la data de 13.03.2017, dată la care a fost stabilită și discuția finală, astfel neavând la dispoziție un timp rezonabil pentru analiza raportului și pregătirea răspunsurilor pentru discuția finală.

Totodată petenta incriminează că organele de control au reprogramat discuția finală la X, pentru data de 23.03.2017, deși i-a anunțat că din motive medicale nu se poate prezenta la întâlnire la această dată.

### **I.2. Aspecte de fond**

**I.2.1. Cu privire la respingerea la deducere a TVA în sumă de Q2 lei și a cheltuielilor în sumă de C1 lei aferente autoturismului marca BMW X 3, serie șasiu W**, petenta precizează următoarele:

Autoturismul în discuție a fost achiziționat în baza contractului de leasing financiar nr. 22986 din 29 noiembrie 2007, încheiat între Cabinet Avocat LA - în calitate de utilizator și SC LEASING SA (fosta SC X Leasing IFN SA) - în calitate de finanțator, pentru o durată de 5 ani, respectiv până în decembrie 2012, autoturismul fiind predat utilizatorului.

După finalizarea leasingului și achitarea valorii reziduale, cu factura 632 bis/31.01.2013, care a fost evidențiată în Jurnalul de vânzări, Cabinetul de Avocat a înstrăinat autoturismul către persoana fizică LA, fără ca autoturismul să mai fie înmatriculat pe numele Cabinetului, neîndeplinirea formalității înscrierii autoturismului în sistemul național de evidență auto neavând influență asupra dreptului de proprietate asupra autovehiculului.

În ceea ce privește constatarea organelor de control că documentele (contractul de leasing nr. 22986/29.11.2007 și facturile) conțin CNP-ul persoanei fizice LA în loc de CIF-ul Cabinetului, petenta a anexat o serie de documente cu privire la discuțiile purtate cu reprezentanții societății de leasing prin care a solicitat corectarea facturilor și depunerea declarațiilor rectificative, precum și copie după facturile prin care au fost stornate facturile emise inițial în anul 2012 cu precizarea CNP-ului persoanei fizice LA și după facturile emise cu mențiunea codului fiscal X.

Petenta consideră că refuzul acordării unui drept prevăzut de lege, pe motiv că nu s-a îndeplinit o formalitate, care nu este determinantă în obținerea aceluia drept, înseamnă a nesocoti principiul certitudinii impunerii, principiul proporționalității și principiul prevalenței substanței asupra formei și invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza Colee - C146/05 și cauza C-324/11 Gabor Toth, precum și considerentele Înaltei Curți de

Casație și Justiție în Decizia nr. 2041/2007.

Totodată, contestatara consideră că, în condițiile în care neregularitățile reținute de organele de control au un caracter formal, neexistând suspiciuni cu privire la realitatea operațiunii din punct de vedere economic, iar Cabinetul deține facturi emise de către societatea de leasing, sunt incidente dispozițiile art. 147<sup>1</sup> Cod fiscal, care stipulează că: „(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

**I.2.2. Cu privire la respingerea la deducere a cheltuielilor cu amortizarea bucătăriei Silver în sumă totală de C2 lei,** petenta precizează următoarele:

Bucătăria Silver, a fost achiziționată în 2 etape diferite deoarece după finalizarea primei achiziții s-a dovedit necesară completarea mobilierului achiziționat inițial. Achiziția s-a efectuat în luna martie a anului 2011 în scopul mobilării și utilării camerei cu destinația "bucătărie" din sediul situat în str. Pictor X nr. 26, de la furnizorul SC PH, care are și calitatea de client al cabinetului, obligațiile de plată stingându-se prin compensare cu datorii pe care acesta le înregistra față de Cabinet.

Petenta susține că această investiție a fost făcută în scopul asigurării unui climat propice angajaților și că, în prezent, parte din mobilier este depozitat împreună cu dosarele clienților în depozitul închiriat conform Contractului de depozitare încheiat cu SC X & Storage SRL iar parte se află în apartamentul -proprietate a Cabinetului - situat în str. Zăgazului nr. 10-12.

În susținere contestatara invocă pct. 2 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, și afirmă că bunurile achiziționate au fost exploatate în interesul Cabinetului și reprezintă obiecte de inventar care au servit la buna desfășurare a activității și au contribuit indirect la realizarea de venituri impozabile (Decizia 1221/2015 a ICCJ, Secția Contencios Administrativ).

**I.2.3. Cu privire la respingerea la deducere a cheltuielilor cu deplasările externe în sumă totală de C3 lei și a TVA în sumă de Q3 lei,** petenta împarte în două categorii aceste cheltuieli:

**a. Cheltuieli ocazionate de deplasări externe în vederea atragerii de clientelă** (C4 lei baza impozabilă și Q3 lei TVA dedusă)

Contestatara precizează că a achiziționat bilete de avion în scopul deplasării în Spania pentru întâlnirea, cunoașterea și dezvoltarea unei relații cu o serie de investitori spanioli, potențiali clienți și că aceștia au devenit clienții Cabinetului în anul 2016.

Referitor la deplasarea în Anglia, în contestație se precizează că în perioada 2010-2011 cabinetul a avut clienți englezi (SC AF SRL) care produceau venituri de 5.000 euro/lună.

În drept petenta invocă prevederile art. 21 alin. (2) lit. e) și lit. i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

**b. Cheltuieli efectuate în scopul recuperării capacității de muncă** (C5 lei)

În susținere contestatara face trimitere la prevederile Legii nr. 51/1995, Secțiunea 1 - Drepturile Avocaților, art. 33 alin (4) conform căroră: " (4) Avocatul are dreptul la recuperarea capacității de muncă, în condițiile prevăzute de Statutul profesiei de avocat."

Statutul profesiei de avocat Subsecțiunea 2. Recuperarea capacității de muncă:

„Art. 226. (1) Avocatul are dreptul la recuperarea capacității de muncă prin una sau mai multe perioade de repaus în fiecare an. În perioada de repaus avocatul nu prestează activitățile sale profesionale obișnuite. (2) Fiecare formă de exercitare a profesiei este liberă să stabilească perioadele de repaus anual pentru fiecare avocat care activează în cadrul său.

(4) Cheltuielile cu recuperarea capacității de muncă efectuate de avocat includ, nelimitativ, costurile transportului, cazării, meselor, tratamentului de refacere etc. Toate aceste cheltuieli sunt necesare pentru exercitarea corespunzătoare a profesiei și sunt deductibile în condițiile legii.”

**I.2.4. Cu privire la respingerea la deducere a cheltuielilor de servicii agrement în sumă de C6 lei,** petenta precizează următoarele:

D-na L afirmă că suma de C6 lei reprezentând achiziție card X Club SRL este o cheltuială de protocol prevăzută la art. 21 alin (3) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, deoarece cardul de membru Hilton oferă ocazia utilizatorului de a beneficia de discount-uri în cazul folosirii uneia dintre locațiile oferite de grupul Hilton și consideră că pot fi efectuate cheltuieli deductibile care să ofere avocatului ocazia de a avea întâlniri cu clienții în calitate de consultant.

**I.2.5. Cu privire la respingerea la deducere a TVA în sumă de Q4 lei și a cheltuielilor cu achiziția de bunuri ( lămpi, chiuveță, huse canapea, tapet) în sumă totală de C7 lei,** petenta aduce în susținere următoarele argumente:

- lămpile de birou în sumă de C8 lei, cu TVA aferentă Q4 lei, reprezintă lămpi folosite în sala de conferință din cadrul sediului din str. Pictor X;
- cheltuielile cu chiveta și bateria bucătărie (C9 lei), husele canapea (C10 lei) și tapetul AKA (C11 lei) în sumă totală de C12 lei, au fost efectuate pentru amenajarea și crearea unui mediu de lucru propice activității desfășurate și reprezintă cheltuieli de amenajare a biroului de avocatură, la nivelul standardului de servicii prestate și a clientelei avute.

**I.2.6. Cu privire la respingerea la deducere a cheltuielilor cu asigurarea CASCO autoturism Ford în sumă de C13 lei,** petenta precizează că acest autoturism a fost achiziționat de către Cabinet în anul 2005 iar după data achiziționării autoturismului BMW, a fost folosit ocazional, atunci când BMW-ul era în service.

**I.2.7. Cu privire la respingerea la deducere a TVA în sumă de Q5 lei și a cheltuielilor în sumă totală de C14 lei,** reprezentând cheltuieli aferente apartamentului nr. 11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10-12, X, petenta precizează următoarele:

- apartamentul având suprafața utilă de 120,08 mp a fost achiziționat în luna septembrie 2010, fiind accesat un credit bancar de la Banca X;

- pentru o mai bună gestionare a cheltuielilor, creditul a fost refinanțat în anul 2011 și în anul 2015;

- începând cu data de 21.06.2011 apartamentul din str. Zăgazului a fost declarat punct de lucru conform Deciziei Baroului B nr. I107;

- având în vedere că la sediul cabinetului din Pictor X își aveau sediu un număr de peste 45 de societăți comerciale - clienți ai Cabinetului, care nu pot funcționa mai mult de 1 an în aceeași locație la un avocat, urmare a achiziției apartamentului, la sediul secundar al Cabinetului sunt "găzduite" o serie de societăți comerciale, prestare care face parte din activitatea de avocatură, iar în baza contractului de asistență juridică se percepe un onorariu anual, (se anexează contracte SC LIC SRL, SC ATV T SRL, SC AF SRL, SC S GROUP SRL). Contestatara precizează că odată ce sediul de corespondență al societăților domiciliate la sediul principal din Piața X nr. 15 expiră, acestea sunt „mutate” la sediul din str. Zăgazului;

- din februarie 2012 Mihai (fiul d-nei L) nu mai locuiește la adresa din str. Zăgazului, (se anexează copie permis reședință Elveția pentru Mihai nr. 019.341.389-1 și Cerere transfer nr. 553/27.11.2012 către Liceul B, județul X);

- nu există nicio prevedere legală care să impună vreo mărime sau mod de amenajare interioară a unui spațiu în care se acordă consultanță juridică, fie sub forma unor întâlniri în scopul discutării problemelor juridice ale clienților, fie sub formă de acordare sediu de corespondență. Astfel, și în materie fiscală, „formulării generale a textului îi corespunde o aplicare în aceeași măsură generală, neputând fi introduse distincții dacă legea nu le încorporează” (Decizia nr. 10/2012 ICCJ);

- în ceea ce privește constatarea organelor de control că *la intrarea în imobil nu există nicio formă de publicitate*, petenta precizează că prevederile art. 224 alin. (1) din Statutul profesiei de avocat prezintă această formă de publicitate ca pe o opțiune, nu o obligativitate, drept pentru care, absența ei, nu duce la invalidarea locului forme de organizare;

- persoana fizică LA a semnat contractul de comodat pentru apartamentul din str. Zăgazului în septembrie 2011, doar o cameră și o baie fiind folosite în scop personal.

Petenta concluzionează că apartamentul este folosit în regim mixt, respectiv din suprafața totală de 120 mp, suprafața de 70 mp inclusiv dependințe sunt folosite pentru activitatea economică, redactare acte, acordare sedii corespondență, depozitare dosare clienți etc, astfel că, pentru perioada 01.01.2011 - 29.09.2011 cheltuielile cu amortizarea, cheltuielile cu costurile creditului bancar pentru achiziționarea apartamentului și cheltuielile cu utilitățile sunt cheltuieli deductibile integral iar pentru perioada 30.09.2011-30.06.2016 acestea sunt deductibile în cota de 70% conform HG 44/2004 art. 48, pct 38, alin. 21.

**II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017 și prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/24.04.2017, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/24.04.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- au stabilit suplimentar de plată în sarcina d-nei LA, CNPX, **impozit pe venit în sumă de Y1 lei, contribuție de asigurări sociale de sănătate privind contribuabilii care realizează venituri din activități independente în sumă de Z1 lei**, respectiv în sarcina CA LA, CUI RO X, **TVA în sumă de Q1 lei.****

Conform precizărilor din raportul de inspecție fiscală, inspecția a vizat TVA pentru perioada 01.01.2011-30.06.2016, respectiv impozitul pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate privind contribuabilii care realizează venituri din activități independente pentru perioada 01.01.2011-31.12.2015.

Inspeția fiscală a fost efectuată de organe de control din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X– Serviciul Inspeție Fiscală Persoane Fizice 1, în baza delegării de competență nr. A-RFC 2341/29.11.2016 emisă de ANAF- Direcția Generală Coordonare Inspeție Fiscală.

Cabinet Avocat LA are ca obiect de activitate: „Activități juridice”, cod CAEN 6910.

Pe perioada controlului, contribuabil a fost reprezentat de doamna RC Alexandra în calitate de împuternicit al Cabinetului de Avocat - LA, conform Procurii speciale nr. 622/12.10.2016, autenticată la SPN X.

Contribuabilul a fost înregistrat în scopuri de TVA în data de 25.05.2007 conform Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA emis de M.F.P. – Agenția Națională de Administrare Fiscală prin care a fost atribuit CIF RO X, și aplică sistemul TVA la încasare din data de 01.01.2013.

Conform celor înscrise în Raportul de inspeție fiscală X/24.04.2017, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe:

### **II.1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că persoana impozabilă și-a exercitat în mod nejustificat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de Q6 lei și a declarat în plus TVA colectată în sumă totală de Q7 lei, rezultând o taxă suplimentară de plată în sumă de Q1 lei (Q6-Q7 lei).

**II.1.1. Cu privire la TVA respinsă la deducere în sumă de Q5 lei aferentă cheltuielilor efectuate pentru apartamentul nr. 11-C1-U11, situat la etajul 3 al imobilului din mun. B, str. Zăgazului, nr. 10 – 12**

În data de 02.09.2010, LA, în calitate de avocat titular al Cabinetului Individual de Avocatură- LA, a achiziționat, în baza contractului de vânzare cumpărare autenticat la notar sub nr. 2756/02.09.2010, apartamentul nr. 11-C1-U11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10 – 12, X, având suprafața utilă de 120,08 mp.

Ulterior, C.A. LA a procedat la înființarea unui punct de lucru la această adresă, fapt pentru care a fost emisă de către Baroul B Decizia nr. I107/21.06.2011. Punctul de lucru (sediul secundar) a fost declarat de C.A. LA și la organul fiscal teritorial așa cum rezultă din Declarația privind sediile secundare înregistrată la acesta sub nr. 185845/28.07.2011.

Pentru verificarea stării de fapt fiscale, în data de 02.02.2017, echipa de inspeție fiscală s-a deplasat la adresa menționată mai sus, ocazie cu care a constatat că această locație nu

este amenajată ca și sediu secundar, respectiv birou de avocatură, apreciind că acest spațiu, dotat cu bucătărie, dormitor, sufragerie, conduce mai mult la ideea că are destinație de locuință. Totodată, organul de inspecție fiscală a constatat că la intrarea în imobil nu există expusă nicio formă de publicitate (firmă) a cabinetului de avocatură.

Deși în explicațiile scrise formulate de reprezentantul contribuabilei, acesta susține că „o cameră este folosită de doamna LA pentru locuit, în rest apartamentul este folosit pentru desfășurarea activităților cabinetului, respectiv domicilierea sediului social pentru societăți cu care cabinetul are contract de asistență juridică, în schimbul căruia cabinetul facturează și obține venituri”, echipa de inspecție fiscală a identificat un contract de comodat încheiat la data de 27.09.2011, **pe o perioadă de 5 ani**, între Cabinet de Avocat - LA, având CIF X, în calitate de Comodant, și persoana fizică LA, având CNP X, în calitate de Comodatar, care are ca obiect „darea în folosință de către Comodant Comodatarului a Apartamentului nr. 11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10-12, X, **în vederea folosirii acestui spațiu ca spațiu de locuit.**”

Mai mult, aferent acestui contract de comodat, echipa de inspecție fiscală, a identificat și Actul aditional nr. 1/28.09.2011, în cuprinsul căruia se specifică că se completează art. 1 din contractul de comodat cu următorul paragraf: „Se acordă spațiul mai sus menționat în vederea stabilirii domiciliului atât pentru d-na LA... cât și pentru MIHAI....”

Având în vedere documentele prezentate și starea de fapt constatată la fața locului, echipa de inspecție fiscală a apreciat că TVA deductibilă aferentă cheltuielilor cu întreținerea apartamentului situat mun. B, str. Zăgazului, nr. 10-12, ap. 11, X, nu îndeplinește condiția de deductibilitate prevăzută la art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

#### **II.1.2. Cu privire la TVA respinsă la deducere în sumă de Q8 lei**

În perioada verificată contribuabila a achiziționat bunuri (mașină de spălat vase, mașină de spălat, uscător, plită electrică, cuptor electric, hotă, aplică, cozonaci, covor, bilet avion deplasare Spania) în valoare totală de C15 lei, referitor la care organele de control au considerat că nu contribuie la realizarea de venituri impozabile, respectiv de operațiuni taxabile.

Drept urmare, în urma inspecției s-a stabilit că aceste achiziții nu îndeplinesc condiția de deductibilitate prevăzută la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, și a fost respinsă la deducere TVA aferentă în sumă de Q8 lei.

#### **II.1.3. Cu privire la TVA respinsă la deducere în sumă de Q9 lei**

Organele de control au constatat că persoana impozabilă a înregistrat în jurnalul de cumpărări aferent lunii septembrie 2011 factura nr. 9015902/ 06.09.2011, în valoare totală de X lei, și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă în sumă de Q9 lei, deși această factură, emisă de Enel Energie S.A., avea ca beneficiar persoana fizică LA cu adresa: mun. B, Drumul Taberei nr. 38, bl. OD4, sc. E, ap. 169, și nu persoana impozabilă Cabinetului de Avocat – LA cu sediul în str. IB nr. 26, ap. 1, X, mun. B, CUI RO X.

#### **II.1.4. Cu privire la TVA respinsă la deducere în sumă de Q2 lei**

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că persoana impozabilă CA LA și-a exercitat în perioada 01.01.2011 – 31.12.2012 dreptul de deducere pentru TVA aferentă facturilor emise de S.C. X Leasing IFN S.A., în baza contractului de leasing financiar nr. 22986/ 29.11.2007, prin care a fost achiziționat un autoturism marca BMW X 3, serie șasiu, W.

Acest contract de leasing a fost încheiat între S.C. X Leasing IFN S.A., CUI RO X, în calitate de finantator și Cabinetul de Avocat LA- reprezentat de către d-na LA (CNP X), cu sediul în B, str. Pictor X nr. 26, X, CUI X.

Inspectorii fiscali au constatat faptul că, nici în cuprinsul acestui contract și nici în cuprinsul facturilor emise de S.C. LEASING S.A (fosta S.C. X Leasing IFN S.A.) către Cabinet de Avocat- LA, nu se regăsește codul de înregistrare în scopuri de TVA al Cabinetului de avocatură, respectiv CIFX și nici atributul fiscal RO.

De asemenea, din consultarea informațiilor din sistemul național de evidență auto, inspectorii fiscali au constatat că autoturismul marca BMW X3, serie șasiu W, a trecut la data de 24.01.2014 din patrimoniul societății de leasing S.C. LEASING S.A direct în patrimoniul persoanei fizice LA- CNPX și nu în patrimoniul Cabinetului de Avocat- LA, CIF RO X.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de control au concluzionat că utilizatorul în contractul de leasing a fost persoana fizică L A, identificată cu CNP X, drept pentru care nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă contractului de leasing în sumă totală de **Q2 lei**.

#### **II.1.5. Cu privire la TVA cu drept de deducere pe care persoana impozabilă a omis să o declare prin deconturile de TVA, în sumă de X1 lei (X2+X3-X4-X5-X6 lei)**

Echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că persoana impozabilă a întocmit în mod eronat decontul de TVA, nerespectând prevederile O.P.A.N.A.F nr. 3665/2011 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată- INSTRUȚIUNI pentru completarea formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", respectiv nu au fost preluate în decontul de TVA sumele din jurnalele de cumpărări și de vânzări, așa cum este prevăzut în Anexa ordinului precizat mai sus.

Astfel, organele de control au constatat diferențe între TVA dedusă declarată prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal și TVA deductibilă înregistrată în Jurnalul de TVA pentru cumpărări astfel:

- În luna iulie 2013 contribuabila a înregistrat în Jurnalul de TVA pentru cumpărări o TVA exigibilă în sumă totală de X2 lei, dar în decontul de TVA la rândul 32 „Total taxă dedusă” a înregistrat suma de 0 lei, rezultând TVA în sumă de **X2 lei** pentru care nu și-a exercitat dreptul de deducere. În urma verificărilor efectuate s-a constatat că persoana impozabilă deține documente din care rezultă că sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru întreaga sumă de X2 lei.
- În trim. I 2014 contribuabila a înregistrat în Jurnalul de TVA pentru cumpărări o TVA exigibilă în sumă totală de X lei, dar în decontul de TVA aferent acestui trimestru la rândul 32 „Total taxă dedusă” a înregistrat suma de X lei, rezultând TVA în sumă de **X3 lei** pentru care nu și-a exercitat dreptul de deducere. În urma verificărilor efectuate s-a constatat că persoana impozabilă deține documente din care rezultă că sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru întreaga sumă de X lei.
- În luna aprilie 2012 contribuabila a înregistrat în Jurnalul de TVA pentru cumpărări o TVA deductibilă în sumă totală de X lei, dar în decontul de TVA la rândul 32 „Total taxă dedusă” a înregistrat suma de X lei, rezultând o diferență de TVA de **X4 lei**, pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice deducerea.
- În luna august 2012 contribuabila a înregistrat în Jurnalul de TVA pentru cumpărări o TVA deductibilă în sumă totală de X lei, dar în decontul de TVA la rândul 32 „Total taxă dedusă” a înregistrat suma de X lei, rezultând o diferență de TVA de **X5 lei**, pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice deducerea.
- În luna august 2013 contribuabila a înregistrat în Jurnalul de TVA pentru cumpărări o TVA deductibilă în sumă totală de X lei, dar în decontul de TVA la rândul 32 „Total taxă dedusă” a înregistrat suma de X lei, rezultând o diferență de TVA de **X6 lei**, pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice deducerea.

#### **II.1.6. Cu privire la TVA colectată în plus, în sumă de Q7 lei (X7+ X8+ X9+ X10+ X11- X12- X8- X13- X14 lei)**

- În luna ianuarie 2012, contribuabila a înregistrat în Jurnalul de TVA pentru vânzări o taxă colectată în sumă de X lei, dar în Declarația cod 300 depusă pentru luna ianuarie 2012 la rândul 17, „*Total taxă colectată*”, a înregistrat **mai puțin cu X7 lei**, respectiv suma de X lei.
- În luna aprilie 2012, contribuabila a înregistrat în Jurnalul de TVA pentru vânzări o taxă colectată în sumă de X lei, dar în Declarația cod 300 depusă pentru luna aprilie 2012 la rândul 17 „*Total taxă colectată*”, a înregistrat **mai puțin cu X8 lei**, respectiv suma de X lei. Conform explicațiilor scrise formulate de reprezentantul contribuabilei, suma de X8 lei este aferentă facturii 571/30.04.2012 emisă pentru clientul AF care nu a fost înregistrată în Decontului lunii Aprilie 2012, însă a fost declarată la regularizări în decontul lunii august 2012.

- În luna mai 2013, contribuabila a înregistrat în Jurnalul de TVA pentru vânzări o taxă colectată exigibilă în sumă de X lei, dar în Declarația cod 300 depusă pentru această lună, la rândul 17 "*Total taxă colectată*", a înregistrat **mai puțin cu X9 lei**, respectiv suma de X lei. În urma verificărilor efectuate de echipa de inspecție fiscală asupra documentelor puse la dispoziție de către contribuabil, a rezultat o TVA colectată aferentă lunii mai 2013 în sumă de X lei.
- În luna iulie 2013, contribuabila a înregistrat în Jurnalul de TVA pentru vânzări o taxă colectată exigibilă în sumă de X lei, dar în Declarația cod 300 depusă pentru această lună, la rândul 17 "*Total taxă colectată*", a înregistrat **mai puțin cu X10 lei**, respectiv suma de 0 lei. Conform explicațiilor scrise formulate de reprezentantul contribuabilei, suma de X lei a fost declarată la regularizări în decontul lunii august 2013.
- În trim. IV 2015, contribuabila a înregistrat în jurnalul de vânzări o taxă colectată exigibilă în sumă de X lei, dar în decontul de TVA aferent acestei perioade, la rândul 17 "*Total taxă colectată*", a înregistrat **mai puțin cu X11 lei**, respectiv suma de X lei. În urma verificărilor efectuate de echipa de inspecție fiscală asupra documentelor puse la dispoziție de către contribuabil, a rezultat o TVA colectată aferentă trim. IV 2015 în sumă de X lei.
- În luna aprilie 2011, contribuabila a înregistrat în Jurnalul de TVA pentru vânzări o taxă colectată în sumă de X lei, dar în Declarația cod 300 depusă pentru această lună, la rândul 17 "*Total taxă colectată*", a înregistrat **mai mult cu X12 lei**, respectiv suma de 20.358 lei. În urma verificărilor efectuate, organele de control au stabilit, o taxă colectată aferent lunii aprilie 2011 în sumă de **X lei** față de TVA colectată în sumă de X lei înscrisă în Decontul aferent lunii aprilie 2011.
- În luna august 2012, contribuabila a înregistrat în jurnalul de vânzări o TVA colectată în sumă de X lei, dar în decontul de TVA aferent lunii august 2012 la rândul 17 "*Total taxă colectată*", a înregistrat **mai mult cu X8 lei**, respectiv suma de X lei. În urma verificărilor efectuate de echipa de inspecție fiscală asupra documentelor puse la dispoziție de către contribuabil a rezultat o TVA colectată aferentă lunii august 2012 în sumă de X lei.
- În luna august 2013, contribuabilul a înregistrat în jurnalul de vânzări o TVA colectată exigibilă în sumă de X lei, iar în decontul de TVA aferent lunii august 2013 la rândul 17 "*Total taxă colectată*", contribuabilul a înregistrat mai mult cu X13 lei, respectiv suma de X lei.
- În trim. III 2015, contribuabila a înregistrat în jurnalul de vânzări o taxă colectată exigibilă în sumă de X lei, dar în decontul de TVA aferent acestei perioade, la rândul 17 "*Total taxă colectată*", a înregistrat **mai mult cu X15 lei**, respectiv suma de X lei. Conform explicațiilor scrise formulate de reprezentantul contribuabilei, diferența de X lei a fost trecută la regularizări în decontul aferent trim. IV 2015, diminuând TVA colectată exigibilă aferentă acestei perioade. Totodată, în urma verificărilor efectuate asupra documentelor puse la dispoziție de către contribuabilă, organele de control au mai constatat faptul că petenta a omis înregistrarea în jurnalul pentru vânzări aferent trim. III 2015 a încasărilor în sumă de X lei, din care TVA **X16 lei**.

În urma deficiențelor constatate, pentru trim. III 2015 a fost stabilită de echipa de inspecție fiscală o diferență de TVA colectată în plus în sumă de X14 lei (X15 – X16 lei).

În urma inspecției fiscale a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/24.04.2017, prin care a fost stabilită suplimentar de plată în sarcina CA LA RO X o **TVA în sumă totală de Q1 lei** (Q5+ Q8+ 79+ Q2- X1- Q7 lei).

## II.2. În ceea ce privește impozitul pe venit

Perioada verificată: 01.01.2011-31.12.2015

**În anul 2011** față de venitul net declarat de contribuabilă în sumă de VN lei, organele de control au determinat un venit net impozabil în sumă de VN1 lei, pentru care d-na LA avea obligația virării la bugetul de stat a unui impozit în sumă de I lei, rezultând o diferență de impozit stabilit suplimentar de plată de I1 lei (VN1x16%- I2 lei impozit evidențiat în Decizia



de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2011).

Diferența de venit net impozabil de **C16** lei (VN1- VN lei) a fost determinată urmare a încadrării la nedeductibile a unor cheltuieli după cum urmează:

- C17 lei reprezentând cheltuielă cu amortizarea apartamentului situat în Municipiul B, str. Zăgazului, nr. 10 -12, sect. 1, ap. 11–C1–11;
- C18 lei reprezentând cheltuielă cu amortizarea a 2 bunuri - bucătării Silver;
- C19 lei reprezentând cheltuielă cu amortizarea autoturismului marca BMW X 3, serie șasiu, W;
- C20 lei reprezentând cheltuieli aferente creditului bancar obținut pentru achiziționarea apartamentului nr. 11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10-12, X, respectiv dobânda (X lei) și comisionul (X lei);
- C21 lei reprezentând diverse cheltuieli pentru achiziția unor bunuri și servicii considerate de echipa de inspecție fiscală ca nefiind deductibile din punct de vedere fiscal (mașină de spălat rufe, uscător, mașină de spălat vase, bilete de avion, huse canapea etc.);
- C22 lei reprezentând cheltuieli aferente contractului de credit ipotecar pentru achiziționarea apartamentului nr. 11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10-12, X și cheltuieli aferente întreținerii acestui apartament;
- C23 lei reprezentând dobânda aferentă contractului de leasing financiar nr. 22986/29.11.2007 pentru achiziționarea autoturismului marca BMW X 3, serie șasiu, W.

**În anul 2012** față de venitul net declarat de contribuabilă în sumă de VN2 lei, organele de control au determinat un venit net impozabil în sumă de VN3 lei, pentru care d-na LA avea obligația virării la bugetul de stat a unui impozit în sumă de I3 lei, rezultând o diferență de impozit stabilit suplimentar de plată de I4 lei (VN3x16%- I5 lei impozit evidențiat în Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2012).

Diferența de venit net impozabil de **C24** lei (VN3- VN2 lei) a fost determinată urmare a încadrării la nedeductibile a unor cheltuieli după cum urmează:

- C17 lei reprezentând cheltuielă cu amortizarea apartamentului situat în Municipiul B, str. Zăgazului, nr. 10 -12, sect. 1, ap. 11–C1–11;
- C25 lei reprezentând cheltuielă cu amortizarea a 2 bunuri - bucătării Silver;
- 2C26 lei reprezentând cheltuieli aferente creditului bancar obținut pentru achiziționarea apartamentului nr. 11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10-12, X, respectiv dobânda (X lei) și comisionul (X lei);
- C27 lei reprezentând diverse cheltuieli pentru achiziția unor servicii considerate de echipa de inspecție fiscală ca nefiind deductibile din punct de vedere fiscal (deplasare externă, impozit pe clădiri);
- C28 lei reprezentând cheltuieli cu utilitățile pentru apartamentul nr. 11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10-12, X;
- C29 lei reprezentând dobânda aferentă contractului de leasing financiar nr. 22986/29.11.2007 pentru achiziționarea autoturismului marca BMW X 3, serie șasiu, W.

**În anul 2013** față de pierderea fiscală declarată de contribuabilă, în sumă de VN4 lei, organele de control au determinat un venit net impozabil în sumă de VN5 lei, pentru care d-na LA avea obligația virării la bugetul de stat a unui impozit în sumă de I6 lei, rezultând o diferență de impozit stabilit suplimentar de plată de I6 lei (VN5x16%).

Diferența de venit net impozabil de **C30** lei (VN4+VN5 lei) a fost determinată urmare a încadrării la nedeductibile a unor cheltuieli după cum urmează:

- C17 lei reprezentând cheltuielă cu amortizarea apartamentului situat în Municipiul B, str. Zăgazului, nr. 10 -12, sect. 1, ap. 11–C1–11;
- C25 lei reprezentând cheltuielă cu amortizarea a 2 bunuri - bucătării Silver;
- C31 lei reprezentând cheltuieli aferente creditului bancar obținut pentru achiziționarea apartamentului nr. 11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10-12, X,

- respectiv dobânda (X lei) și comisionul (X lei);
- C32 lei reprezentând diverse cheltuieli pentru achiziția unor servicii considerate de echipa de inspecție fiscală ca nefiind deductibile din punct de vedere fiscal (deplasare externă, bilet de avion);
- C33 lei reprezentând cheltuieli cu utilitățile pentru apartamentul nr. 11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10-12, X;

Totodată, organele de control au reîntregit venitul impozabil cu suma de V1 lei reprezentând diferența dintre venitul brut înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți în sumă de X lei și venitul brut declarat în D 200 privind veniturile realizate aferentă anului fiscal 2013, în sumă de X lei.

**În anul 2014** contribuabila declară venit net în sumă de VN6 lei, din care recuperează pierderea declarată pentru anul 2013 în sumă de VN4 lei, rezultând un impozit datorat în sumă de 17 lei. În urma verificărilor efectuate organele de control au determinat un venit net în sumă de VN7 lei, astfel că, având în vedere că pentru anul 2013 în urma verificărilor a fost determinat venit impozabil și nu pierdere, impozitul datorat era în sumă de 18 lei, rezultând o diferență de impozit stabilit suplimentar de plată de 19 lei (VN7x16%- 17 lei impozit evidențiat în Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2014).

Diferența de venit net impozabil de **C34** lei (VN7- VN6 lei) a fost determinată urmare a încadrării la nedeductibile a unor cheltuieli după cum urmează:

- C17 lei reprezentând cheltuielă cu amortizarea apartamentului situat în Municipiul B, str. Zăgazului, nr. 10 -12, sect. 1, ap. 11–C1–11;
- C25 lei reprezentând cheltuielă cu amortizarea a 2 bunuri - bucătării Silver;
- C35 lei reprezentând cheltuieli aferente creditului bancar obținut pentru achiziționarea apartamentului nr. 11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10-12, X, respectiv dobânda (X lei) și comisionul (X lei);
- C36 lei reprezentând diverse cheltuieli pentru achiziția unor servicii considerate de echipa de inspecție fiscală ca nefiind deductibile din punct de vedere fiscal (deplasare externă, bilet de avion, servicii agrement);
- C37 lei reprezentând cheltuieli cu utilitățile pentru apartamentul nr. 11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10-12, X;

**În anul 2015** față de pierderea fiscală declarată de contribuabilă, în sumă de VN8 lei, organele de control au determinat un venit net impozabil în sumă de VN9 lei, pentru care d-na LA avea obligația virării la bugetul de stat a unui impozit în sumă de 110 lei, rezultând o diferență de impozit stabilit suplimentar de plată de 110 lei (VN9x16%).

Diferența de venit net impozabil de **C38** lei (VN8+ VN9 lei) a fost determinată urmare a încadrării la nedeductibile a unor cheltuieli după cum urmează:

- C17 lei reprezentând cheltuielă cu amortizarea apartamentului situat în Municipiul B, str. Zăgazului, nr. 10 -12, sect. 1, ap. 11–C1–11;
- C25 lei reprezentând cheltuielă cu amortizarea a 2 bunuri - bucătării Silver;
- C39 lei reprezentând cheltuieli aferente creditului bancar obținut pentru achiziționarea apartamentului nr. 11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10-12, X, respectiv dobânda (X lei) și comisionul (X lei);
- C40 lei reprezentând cheltuieli pentru refinanțarea creditului prin care a fost achiziționat apartamentul nr. 11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10-12, X și cheltuieli de asigurare;

Totodată, organele de control au reîntregit venitul impozabil cu suma de V2 lei reprezentând venit brut neînregistrat de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți și nedeclarat în declarația D 200 privind veniturile realizate aferentă anului fiscal 2015.

### **II.3. În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate privind contribuabilii care realizează venituri din activități independente**

Pentru veniturile impozabile suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit că d-na LA datorează suma de Z1 lei (Z2+ Z3+ Z4 lei), reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate privind contribuabilii care realizează venituri din

activități independente, după cum urmează:

Anul	Baza de impozitare stabilită suplimentar [lei]	Contribuție socială stabilită suplimentar [lei]
2011	VN1	Z2
2012	VN3	Z3
2013	-X	-Z8
2014	58.436	Z4
2015	-X	-Z11

Astfel:

- în urma inspecției, **pentru anul 2011**, s-a stabilit un venit net în sumă de VN1 lei, pentru care s-a calculat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **Z2 lei** (VN1 lei x 5,5%);
- **pentru anul 2012**, s-a stabilit un venit net în sumă de VN3 lei, pentru care s-a calculat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **Z3 lei** (VN3 lei x 5,5%);
- **pentru anul 2013** organele de control au determinat un venit net în sumă de VN5 lei și au calculat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de Z5 lei după cum urmează: (VN5 lei venit net+ Z6 lei contribuția de asigurări sociale de sănătate achitată de contribuabil în baza deciziei de plăți anticipate)x 5,5 %. Deoarece prin Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/ contribuții de asigurări sociale de sănătate precum și privind obligațiile de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale pe **anul 2013**, nr. 40801184094756/13.09.2013, organul fiscal de administrare, în speță Administrația Finanțelor Publice X, a stabilit o contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de Z7 lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o contribuție de asigurări sociale de sănătate, **în minus, în sumă de Z8 lei** (Z5 – Z7).
- **pentru anul 2014** organele de control au determinat un venit net în sumă de VN7 lei și au calculat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de Z9 lei după cum urmează: (VN7 lei venit net+ Z10 lei contribuția de asigurări sociale de sănătate achitată de contribuabil în baza deciziei de plăți anticipate)x 5,5 %, rezultând o contribuție de asigurări sociale de sănătate suplimentar de plată ca urmare a inspecției de **Z4 lei** (Z9 – Z7 lei).
- **pentru anul 2015** organele de control au determinat un venit net în sumă de VN9 lei și au calculat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de 200 lei după cum urmează: (VN9 lei venit net+ Z10 lei contribuția de asigurări sociale de sănătate achitată de contribuabil în baza deciziei de plăți anticipate)x 5,5 %. Deoarece prin Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/ contribuții de asigurări sociale de sănătate precum și privind obligațiile de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale pe **anul 2015**, nr. 40801217208748/05.02.2015, organul fiscal de administrare, în speță Administrația Finanțelor Publice X, a stabilit o contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de Z7 lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o contribuție de asigurări sociale de sănătate, **în minus, în sumă de Z11 lei** (200 – Z7).

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestată și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

#### **III.1 Aspecte de procedură**

**Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de contestată sunt întemeiate și pot atrage nulitatea deciziilor de impunere contestate.**

În perioada 12.12.2016- 23.03.2017, organe de control din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea

de Inspecție Fiscală au efectuat la Cabinet de Avocat LA CUI RO X o inspecție fiscală la finalizarea căreia au emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017, comunicate contribuabilului, acte administrativ- fiscale care sunt semnate de organul fiscal care le-a întocmit, sunt avizate de șef serviciu și aprobate de șef administrație adjunct, purtând ștampila organului fiscal.

Prin contestația formulată d-na LA invocă, în esență, vicii de procedură în ceea ce privește desfășurarea discuției finale.

**În fapt**, ca urmare a efectuării unui control inopinat la CA LA, finalizat cu întocmirea Procesului verbal nr. 5755/17.10.2016, organele de control au fost întocmit Avizul de inspecție fiscală nr. 6792/07.12.2016, comunicat contribuabilului la data începerii verificărilor, respectiv în 12.12.2016, fiind aplicate prevederile art. 122 alin. (4) lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

*„art. 122 Avizul de inspecție fiscală*

*(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:  
b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale.”*

Astfel, conform prevederilor legale antecitate, se reține că în mod legal organele de control au comunicat contribuabilei Avizul de inspecție fiscală la începerea inspecției.

În ceea ce privește modul de stabilire a datei pentru discuția finală, conform prevederilor art. 130 și art. 56 alin. (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

*(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.*

*(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*

*(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.*

*(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

*(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.*

**art. 56 Dreptul organului fiscal de a solicita prezența contribuabilului/plătitorului la sediul său**

*(3) La stabilirea datei la care contribuabilul/plătitorul trebuie să se prezinte la sediul organului fiscal, acesta va avea în vedere un termen rezonabil, care să dea posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își îndeplinească obligația.*

*(4) Contribuabilul/Plătitorul poate solicita amânarea datei stabilite de către organul fiscal potrivit prezentului articol, pentru motive justificate.*

În speță, din documentele aflate la dosar, organul de soluționare reține următoarele:

- urmare a discuțiilor purtate în data de 01.03.2017 la sediul cabinetului expertului contabil, între echipa de inspecție fiscală, pe de o parte și titularul cabinetului de avocatură, d-na LA și împuternicitul acestuia, respectiv d-na RC Alexandra, pe de altă parte, s-a stabilit ca proiectul raportului de inspecție fiscală și discuția asupra deficiențelor constatate să se desfășoare prin intermediul poștei electronice. Acest fapt este confirmat de petentă prin

adresa înregistrată la A.J.F.P Brasov sub nr. 1040/03.03.2017, în care contribuabila a menționat că este de acord ca proiectul raportului de inspecție fiscală să fie transmis în format electronic, iar discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale să fie purtată tot prin intermediul poștei electronice;

- în conformitate cu prevederile art.130, alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere înțelegerea prealabilă, organul de inspecție fiscală a transmis contribuabilei prin email Înștiințarea pentru discuția finală înregistrată la A.J.F.P. Brasov- Inspecție Fiscală sub nr. 942/10.03.2017, prin care a fost înștiințată că în data de 13.03.2017, urmează să aibă loc discuția finală cu privire la constatările rezultate în urma verificărilor. Organele de inspecție fiscală au transmis prin e-mail tot în data de 13.03.2017, la adresele menționate de persoana impozabilă, Proiectul raportului de inspecție fiscală în format electronic;

- având în vedere volumul mare de informații cuprinse în Proiectul de raport, prin adresa înregistrată la A.J.F.P. X– Inspecția Fiscală sub nr. 942/20.03.2017, d-na av. LA a solicitat organelor de inspecție fiscală stabilirea unui loc și a unei noi date la care să aibă loc discuția finală. Drept urmare, organele de control au întocmit Înștiințarea pentru discuția finală nr. 1306/21.03.2017, prin care a fost adus la cunoștința contribuabilei faptul că în data de 23.03.2017 ora 14:00, la sediul A.J.F.P. X, va avea loc discuția finală și că poate să-și exprime punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la acesată dată;

Se constată astfel că stabilirea întâlnirii pentru discuția finală la sediul organului fiscal, deși inspecția fiscală a fost efectuată la o adresă aleasă de petentă, s-a făcut în conformitate cu prevederile art. 56 alin. (3) din Legea 207/2015 antecitat, și că inspectorii fiscali au acționat în conformitate cu prevederile alin. (4) al aceluiași articol, acordând contribuabilei o amânare a datei stabilite pentru discuția finală.

- d-na avocat LA nu a fost de acord nici cu această dată (23.03.2017) stabilită de organele de control pentru discuția finală, motivând că la această dată trebuie să efectueze niște investigații medicale, dar nu a prezentat dovezi în acest sens.

Referitor la această motivație a petentei, se reține că pe parcursul inspecției fiscale aceasta a fost reprezentată de d-na RC Alexandra, în baza procurii speciale nr. 622/12.10.2016, autentificată la notar, astfel că, în cazul în care d-na L nu se putea prezenta la această întâlnire fixată de organele de control, putea în conformitate cu prevederile legale, să fie reprezentată de un împuternicit.

- în data de 23.03.2017 la sediul organului fiscal nu s-a prezentat niciun reprezentant al societății în vederea susținerii discuției finale, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a întocmit Procesul verbal nr. 1384/23.03.2017;

- d-na RC Alexandra (împuternicitul cabinetului de avocatură a transmis la data de 20.03.2017, prin e-mail, punctul de vedere asupra proiectului de raport de inspecție fiscală, punct de vedere semnat de doamna av. LA, în care precizează că își *rezervă dreptul de a transmite documente în susținere în data de 21.03.2017*. Cu toate acestea petenta nu a transmis documentele justificative prin e-mail la data menționată;

- La data de 29.03.2017, Cabinetul de Avocat – LA a transmis prin serviciul postal un alt punct de vedere asupra proiectului de raport de inspecție fiscală, precum și un număr de 151 file anexe la acesta, documentele fiind înregistrate la A.J.F.P. X – Inspecția Fiscală sub nr. 1555/04.04.2017;

- La capitolul VI Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul din Raportul de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală a luat în calcul ultimul punct de vedere transmis de d-na av. LA și înregistrat în data de 04.04.2017.

Astfel, contrar susținerilor contestatarei, din documentele la dosar reiese că organele de control au acționat în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală, respectiv au transmis contribuabilului în format electronic proiectul de raport de inspecție, au stabilit la solicitarea petentei o nouă dată pentru discuția finală și au înscris în actul administrativ fiscal

punctul de vedere transmis de contestatară, motivațiile acesteia neputând fi reținute în soluționarea contestației.

Constatându-se că viciile de procedură invocate de contribuabil sunt neîntemeiate, organul de soluționare va proceda la analiza pe fond a contestației.

### **III.2. Pe fond**

**III.2.1. Referitor la cheltuielile în sumă totală de C1 lei (cheltuieli de amortizare, dobânzi, comisioane bancare) și la TVA în sumă de Q2 lei, aferente achiziției în sistem leasing a autoturismului marca BMW X 3, serie șasiu W**

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit în sarcina Cabinet de Avocat LA aceste obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul contestației nu rezultă situația de fapt fiscală.**

În fapt, în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că în perioada 2011-2012, Cabinet de Avocat LA și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuielile de amortizare, dobânzi, comisioane bancare etc. și pentru TVA înscrisă în facturile emise în baza contractului de leasing financiar nr. 22986/29.11.2007, aferente autoturismului marca BMW X 3, serie șasiu, W.

Inspectorii fiscali precizează că acest contract de leasing a fost încheiat între S.C. X Leasing IFN S.A., CUI RO X, în calitate de finanțator și „Cabinet de Avocat LA, reprezentat de către d-na LA (CNP X), cu sediul în B, str. Pictor X nr. 26, X, CUI X(...)”. Totodată, aceștia subliniază faptul că nici în contractul de leasing și nici în facturile emise în baza acestuia, nu se regăsește înscris codul de identificare fiscală al Cabinetului de Avocat - LA, respectiv CIF X și nici atributul fiscal RO (pentru înregistrarea în scopuri de TVA), pe acestea fiind menționat doar CNP-ul persoanei fizice LA, respectiv CNP X.

Având în vedere aspectele constatate, organele de control au concluzionat că utilizatorul în contractul de leasing a fost persoana fizică L A identificată cu CNP X, fără a mai analiza dacă bunul a fost utilizat în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării de venituri taxabile.

La conturarea concluziei organelor de control că utilizatorul în contractul de leasing a fost persoana fizică L A identificată cu CNP X și nu persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA CA LA, s-a avut în vedere și faptul că partenerul S.C. LEASING S.A CUI RO X, nu a raportat prin declarațiile 394 livrările către cabinetul de avocatură, iar în aplicația informatică privind „Sistemul național de evidență auto” autoturismul marca BMW X 3, serie sasiu, W, a trecut la data de 24.01.2014 din patrimoniul societății de leasing direct în patrimoniul persoanei fizice LA - CNPX și nu în patrimoniul Cabinetului de Avocat- LA, CIF RO X.

În consecință, pentru autoturismul marca BMW X 3, serie șasiu, W, organele de control au încadrat la nedeductibile TVA în sumă totală de Q2 lei, cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de C19 lei (aferente anului 2011) și cheltuieli cu dobânzile și comisioanele aferente contractului de leasing în sumă de (C23 lei în 2011 și C29 lei în 2012).

În contestația formulată, petenta susține că după finalizarea leasingului și achitarea valorii reziduale, Cabinetul de Avocatură a înstrăinat autoturismul către persoana fizică LA în baza facturii 632 bis/31.01.2013, despre care precizează că a fost evidențiată în Jurnalul de vânzări.

Dat fiind faptul că în documentele aflate la dosarul contestației nu se regăseau informații cu privire la această afirmație, în baza prevederilor punctului 9.10 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 1 și art. 2 alin. (1) din Ordinul 767/2016 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală, organul de soluționare a solicitat de la organul emitent al deciziilor atacate să efectueze o cercetare la fața locului pentru a verifica dacă persoana impozabilă a încasat contravaloarea facturii în speță și dacă aceasta este evidențiată în Registrul jurnal de încasări și plăți, respectiv dacă taxa aferentă a fost înscrisă în Jurnalul de TVA și dacă a fost cuprinsă în decontul de TVA aferent perioadei în care a fost emisă factura.

În adresa înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații cu nr. 2315/ 22.09.2017, echipa de inspecție fiscală precizează că inspecția fiscală a fost efectuată în baza Delegării de

competență nr. A-RFC 2341/29.11.2016 emisă de ANAF-Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, delegare care a avut ca obiect strict efectuarea inspecției, cu recomandarea ca organul de soluționare să se adreseze DGRFP B- Administrația X a Finanțelor Publice, în administrarea căreia se află contribuabila. Organul emitent precizează că „*în perioada desfășurării inspecției fiscale*” CA LA nu a făcut dovada încasării de la numita LA a facturii 632 bis/31.01.2013, fără precizări referitoare la valorile înscrise în această factură sau la înscrierea acesteia în jurnalul de TVA și în decontul de taxă.

Se reține că, având în vedere concluzia organelor de control că utilizatorul în contractul de leasing a fost persoana fizică LA identificată cu CNP X și nu persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA CA- LA, se impunea verificarea afirmațiilor persoanei impozabile că a întocmit factură de vânzare și a înscris-o în Jurnalul de vânzări, cu prezentarea implicațiilor fiscale în cazul în care această afirmație este confirmată de situația de fapt din documentele financiar-contabile.

Se mai reține că petenta a anexat la contestație o serie de documente cu privire la discuțiile purtate cu reprezentanții societății de leasing prin care a solicitat corectarea facturilor și depunerea declarațiilor rectificative, precum și copie după facturile prin care au fost stornate facturile emise inițial în anul 2012 cu precizarea CNP-ului persoanei fizice LA și după facturile emise cu mențiunea codului fiscal X. Referitor la aceste noi documente prezentate, organele de control precizează în referatul cu propuneri de soluționare doar că facturile au fost emise la data de 24.05.2017, când nu mai există niciun contract între cele două părți, și că nu au fost depuse în original.

Se constată că, atât timp cât legea prevede posibilitatea contestării de a depune documente suplimentare la contestație, prevederile art. 276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală statuând că: “(4) *Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.*”

fără a se face precizarea că acestea trebuie depuse în original, iar analiza contestației se face în raport de susținerile și documentele anexate la dosarul cauzei, având în vedere faptul că prezentarea de noi documente la contestație ar putea schimba situația de fapt inițial constatată și faptul că din cele anterior prezentate, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au făcut dovada întreprinderii tuturor demersurilor necesare, a examinării detaliate a tuturor circumstanțelor edificatoare și nu au verificat justificările și documentele aduse de societate cu privire la situația de fapt aferentă acestor tranzacții.

**În drept**, potrivit art. 113 și art 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*”art. 113. - (1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

*(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*
- e) solicitarea de informații de la terți;*
- f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se*

află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...]”.

art. 131. - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.”

De asemenea, în ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, art. 7 alin. 3 și 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că: ”(3) 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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege” iar conform art. 73 alin. (2) ”Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”.

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Aceasta implică examinarea în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Din analiza dosarului contestației se constată că în documentele întocmite cu prilejul inspecției fiscale, referitor la susținerea petentei că la data de 31.01.2013, prin factura 632 bis, Cabinetul de Avocatură a vândut autoturismul către persoana fizică LA, organele de inspecție fiscală precizează doar faptul că, din verificările efectuate asupra deciziei privind regimul intern de numerotare al facturilor emise de Cabinet de Avocat – LA, decizie emisă în baza prevederilor O.M.F.P. nr. 2226/2006 cu privire la utilizarea unor formulare financiar contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, s-a constatat că nr. 632 bis nu se regăsește în plaja de numere alocată pentru anul 2013, respectiv între 630 și 705.

Din documentele la dosar nu rezultă dacă această factură a fost încasată fiind înregistrate venituri, dacă a fost evidențiată în Jurnalul de TVA pentru vânzări, dacă a fost cuprinsă în decontul de TVA, dacă vânzarea s-a făcut la prețul de piață etc.

Totodată, s-a reținut din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei că organele de inspecție fiscală s-au limitat la a constata că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA, având în vedere că aceasta facturile în baza cărora a fost exercitat dreptul de deducere nu conțin codul de TVA al beneficiarului ci codul numeric personal al titularului cabinetului de avocatură, fără să analizeze dacă bunul a fost utilizat în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării de venituri taxabile și dacă sunt îndeplinite condițiile de fond pentru deducerea taxei.

Organul de soluționare a contestației nu poate reține constatarea organelor de inspecție



fiscală potrivit căreia societatea nu beneficiază de dreptul de deducere al cheltuielilor și al taxei pe valoarea adăugată, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor iar din documentele aflate la dosar nu reiese care este situația de fapt fiscală, aflându-se în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității și corectitudinii obligațiilor fiscale suplimentare calculate de organele de control urmare a faptului că nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA și cheltuielile aferente autoturismul marca BMW X 3, serie șasiu, W.

Invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

S-a reținut că în speță, se impune reanalizarea de către organele de inspecție fiscală a situației de fapt, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

Având în vedere cele precizate anterior, se vor aplica prevederile art. 279 alin. (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“art. 279- Soluții asupra contestației**

*(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, **organul fiscal competent** urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de **60 de zile** de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de **30 zile** în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.*

coroborat cu dispozițiile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3.741/2015:

*„11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

*11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. [...]”*

Astfel, în conformitate cu prevederile legale enunțate mai sus și considerând cele înscrise în documentele existente la dosarul cauzei, **urmează a se desființa parțial** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/24.04.2017 **pentru TVA în sumă de Q2 lei**, respectiv **se va desființa parțial** Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017 **pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate și pentru impozitul pe venit aferente cheltuielilor respinse la deducere în sumă totală de C1 lei**, urmând ca organele fiscale competente să procedeze la reanalizarea acestor cheltuieli în

funcție de cele precizate în prezenta decizie.

Organele fiscale competente urmează să verifice dacă petenta deține în original facturile de corecție anexate la contestație, dacă afirmațiile petentei cu privire la factura 632 bis sunt susținute de înregistrările efectuate în registrele obligatorii și în declarațiile depuse la organul fiscal, precum și implicațiile fiscale ale acestor înregistrări, având în vedere prevederile legale aplicabile în cauză și cele precizate prin prezenta decizie. În funcție de cele constatate la reanalizare, organele fiscale competente vor proceda la recalcularea impozitului pe venit, a contribuției la asigurările sociale de sănătate și a TVA datorată conform prevederilor legale incidente.

**III.2.2. Referitor la cheltuielile în sumă totală de C14 lei (cheltuieli de amortizare, dobânzi, comisioane bancare și cheltuieli cu utilitățile) și la TVA în sumă de Q5 lei aferente apartamentului situat în municipiul B, str. Zăgazului, nr. 10 -12, sect. 1, ap. 11–C1–11**

**Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică poate beneficia de dreptul de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată angajate pentru achiziția și exploatarea acestui spațiu locativ, în condițiile în care argumentele invocate de societate și documentele aduse în susținere nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în data de 02.09.2010, L A, în calitate de avocat titular al Cabinetului Individual de Avocatură- LA, a achiziționat, în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub nr. 2756/02.09.2010, apartamentul nr. 11-C1-U11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10 – 12, X, având suprafața utilă de 120,08 mp.

Ulterior, C.A. LA a procedat la înființarea unui punct de lucru la această adresă, fapt pentru care a fost emisă de către Baroul B Decizia nr. I107/21.06.2011. Punctul de lucru (sediul secundar) a fost declarat de C.A. LA și la organul fiscal teritorial așa cum rezultă din Declarația privind sediile secundare înregistrată la acesta sub nr. 185845/28.07.2011.

Pentru verificarea stării de fapt fiscale, în data de 02.02.2017, echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la adresa menționată mai sus, ocazie cu care a constatat că această locație nu este amenajată ca și sediu secundar, respectiv birou de avocatură, apreciind că acest spațiu, dotat cu bucătărie, dormitor, sufragerie, conduce mai mult la ideea că are destinație de locuință. Totodată, organul de inspecție fiscală a constatat că la intrarea în imobil nu există expusă nicio formă de publicitate (firmă) a cabinetului de avocatură.

Pentru clarificarea situației de fapt fiscale, în timpul inspecției organele de control au solicitat explicații scrise de la doamna RC Alexandra, în calitate de împuternicit al Cabinetului de Avocat- LA, care în răspunsul formulat a afirmat că spațiul nu este folosit în exclusivitate în vederea desfășurării activității de avocatură, respectiv că o cameră este folosită de doamna LA pentru locuit, iar restul apartamentului este folosit pentru desfășurarea activităților cabinetului (domicilierea sediului social pentru societăți cu care cabinetul are contract de asistență juridică).

Echipa de inspecție fiscală a identificat un contract de comodat încheiat la data de 27.09.2011, **pe o perioadă de 5 ani**, între Cabinet de Avocat - LA, având CIF X, în calitate de Comodant, și persoana fizică LA, având CNP X, în calitate de Comodatar, care are ca obiect „**darea în folosință de către Comodant Comodatarului a Apartamentului nr. 11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10-12, X, în vederea folosirii acestui spațiu ca spațiu de locuit.**”

Mai mult, aferent acestui contract de comodat, echipa de inspecție fiscală, a identificat și Actul aditional nr. 1/28.09.2011, în cuprinsul căruia se specifică că se completează art. 1 din contractul de comodat cu următorul paragraf: „**Se acordă spațiul mai sus menționat în vederea stabilirii domiciliului atât pentru d-na LA... cât și pentru MIHAI....**”

În contestația formulată, petenta susține că apartamentul din str. Zăgazului a fost folosit exclusiv ca și sediu secundar în perioada 02.09.2010- 28.09.2011 iar din data de 29.09.2011 o cameră este folosită în scop personal.

**În drept**, incidente în speță sunt prevederile Titlului III- Impozitul pe venit, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare în perioada

verificată) conform cărora:

**Art. 41 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit**

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

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

**Art. 43 Cotele de impozitare**

(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activități independente;

**Art. 44 Perioada impozabilă**

(1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.

**Art. 46 Definirea veniturilor din activități independente**

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

[...]

(3) Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile Legii.

**Art. 48 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.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;

[...]

(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;

[...]

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

[...]

**(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:**

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;

Normele metodologice aprobate prin HG 44/2004, date în aplicarea art. 48 citat mai sus prevăd de asemenea:

37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezultă că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu precizarea că pentru a fi deductibile cheltuielile trebuie să fie efectuate în interesul direct al activității impozabile, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului și al

familiei sale.

În conformitate cu prevederile mai sus citate, se reține că în perioada analizată CA LA a obținut venituri din profesii libere, respectiv din exercitarea profesiei de avocat, în conformitate cu prevederile art. 46 alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, veniturile obținute sunt venituri impozabile, supuse impozitării prin aplicarea unei cote de impozitare de 16% iar perioada impozabilă este anul fiscal.

În ceea ce privește dreptul de deducere al TVA, sunt incidente prevederile art. 145 și 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, preluate la art. 297 alin. (1) și (4), respectiv la art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

**Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;*

*b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*

*c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;*

**art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie justificată cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (5) respectiv (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Din documentele aflate la dosarul contestației și din susținerile părților, organul de soluționare reține următoarele:

**1)** Cu ocazia cercetării la fața locului efectuate de organele de control la adresa din str. Zăgazului, aceștia au constatat că această locație nu este amenajată ca un sediu secundar, respectiv birou de avocatură, ci mai degrabă ca un spațiu care are destinație de locuință. Totodată echipa de control a constatat că la intrarea în imobil nu există expusă nicio formă de publicitate a cabinetului de avocatură.

Contrar susținerilor petentei că „*echipa de inspecție fiscală își depășește atribuțiile de a analiza conținutul economic al unei activități printr-o apreciere subiectivă despre cum poate și cum nu poate fi amenajat sediul unui Cabinet de Avocatură*”, se reține că, organele de control au acționat în conformitate cu prevederile art. 6, art. 55 și ale art. 113 alin. (2) lit. f) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

**„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

**art. 55 (1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.**

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:....

d) efectuarea de constatări la fața locului;”

**art. 113 alin. (2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la: f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;”**

Astfel, deși Legea nu impune nicio condiție de amenajare a unui spațiu în care se acordă consultanță juridică, aceasta permite organelor de control să efectueze cercetări și să constate cu acest prilej care este starea de fapt fiscală.

Se reține că și în situația în care petenta ar fi avut ocazional la această adresă întâlniri în scopul discutării problemelor juridice ale clienților, aceasta nu a probat că desfășoară în mod curent activitatea specifică unui cabinet de avocatură la această adresă, ceea ce ar fi impus o anumită dotare și amenajare a spațiului. Altfel, prin reducere la absurd, orice persoană impozabilă care primește ocazional clienții în locuința personală sau care își aduce de lucru acasă, ar trebui să deducă cheltuielile cu spațiul locativ pe care apreciază că l-a utilizat în scopul afacerii.

În ceea ce privește constatarea organelor de control cu privire la faptul că la intrarea în imobil nu există expusă nicio formă de publicitate a cabinetului de avocatură, se reține că echipa de inspecție fiscală nu s-a pronunțat asupra obligativității folosirii acestui mijloc de publicitate, ci a făcut o remarcă referitor la situația constatată la fața locului, care nu a atras implicații fiscale sau sancțiuni.

În susținerea contestației, petenta invocă prevederile art. 222 din Statutul profesiei de Avocat, conform căruia ”(2) Avocatul își exercită profesia la sediul principal, la sediile secundare, precum și la biroul/ birourile de lucru avizat/avizate de consiliul baroului. (3) Consiliul baroului poate aproba deschiderea unuia sau mai multor birouri de lucru în orice localitate din circumscripția sa” și precizează că orice avocat este liber să își desfășoare activitatea într-una sau mai multe locații.

Referitor la aceste precizări se reține că prin concluziile sale organul de control nu a îngădit acest drept al avocatului, încadrarea la nedeductibile a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată efectuându-se în baza prevederilor legislației fiscale. Astfel, prin aplicarea prevederilor Codului de procedură fiscală și ale Codului fiscal, și având în vedere cele constatate din analiza documentelor prezentate și urmare a cercetării la fața locului, organele de control au concluzionat că imobilul în speță are destinația de spațiu de locuit care a fost pus gratuit la dispoziția unei persoane fizice și prin urmare aceste cheltuieli nu sunt efectuate în cadrul activităților desfășurate, în scopul realizării de venituri.

**2)** Prin contractul de comodat din 27.09.2011 și actul adițional nr. 1 din 28.09.2011 Cabinet de Avocat LA a dat în folosință persoanei fizice LA apartamentul nr. 11, situat la etajul 3 al imobilului din B, str. Zăgazului, nr. 10-12, X, în vederea folosirii ca spațiu de locuit atât de către titularul cabinetului cât și de către fiul acesteia.

Referitor documentele prezentate de petentă în susținerea faptului că fiul său nu a locuit efectiv la această adresă, se reține că faptul că fiul doamnei L a fost transferat la un liceu din județul X în februarie 2012 nu presupune că acesta nu și-a vizitat mama în vacanțe sau în zilele libere legale, dispunând de spațiul locativ în discuție iar din copia după permisul de reședință în Elveția pentru Mihai nr. 019.341.389-1, reiese că data intrării este 06.08.2015.

Referitor la susținerea petentei că „apartamentul este folosit în regim mixt, respectiv din

suprafața totală de 120 mp, suprafața de 70 mp inclusiv dependințe sunt folosite pentru activitatea economică, redactări acte, acordare sedii corespondență, depozitare dosare clienți” se reține că în contractul de comodat se precizează că are ca obiect „darea în folosință de către Comodant Comodatarului a Apartamentului” iar actele adiționale **completează** obiectul contractului nu îl modifică. De altfel, nici în actele adiționale la contractul de comodat prezentate de petentă nu este specificată suprafața camerei care se dă spre folosire d-nei L și nu este menționată baia la care contribuabila face referire, astfel că aceste documente nu susțin afirmația petentei.

Se reține că legiuitorul a prevăzut în O.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 ( în vigoare pe perioada verificată), la litera F. Norme privind evidențierea cheltuielilor, pct. 43, că:

„e) în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu:

(...)

- numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere;”

Astfel, așa cum este prevăzut la art. 48 alin. (4) lit. a) antecitat, pentru a proba deductibilitatea cheltuielilor cu acest spațiu locativ, în proporția susținută de petentă, aceasta trebuia să prezinte documente din care să rezulte nr. de metri pătrați folosiți în interesul afacerii/în interesul personal al persoanei fizice.

Referitor la invocarea de către petentă a normelor de aplicare ale art. 48 aprobate prin HG 44/2004 care prevăd că:

”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;

Sunt cheltuieli deductibile și cele efectuate pentru întreținerea și funcționarea spațiilor folosite pentru desfășurarea afacerilor chiar dacă documentele sunt emise pe numele proprietarului, și nu pe numele contribuabilului.”

se reține că în speță nu ne aflăm în situația unui contract de comodat prin care persoana impozabilă a luat în folosință un spațiu de la o persoană fizică și nu este în discuție faptul că documentele nu sunt emise pe numele contribuabilului.

**3)** Petenta susține că spațiul din str. Zăgazului „permite depozitarea dosarelor clienților, având în vedere faptul că sediul principal are doar 8 mp iar arhiva Cabinetului cuprinde dosarele clienților de 19 ani de activitate” dar, cu toate acestea, ea însăși afirmă cu privire la mobilierul de bucătărie că este depozitat „împreună cu dosarele clienților în depozitul închiriat conform Contractului de depozitare încheiat cu SC X & Storage SRL”. Astfel se reține că dreptul de deducere nu poate fi acordat doar pentru că există posibilitatea ca acest spațiu să fie utilizat în viitor pentru depozitarea dosarelor, în perioada verificată petenta angajând alte cheltuieli cu serviciile de depozitare, cheltuieli care nu au făcut obiectul constatărilor organelor de control.

**4)** Referitor la contractele de găzduire sediu/ sediu de corespondență, la care petenta face referire, organul de soluționare reține că acest serviciu nu presupune angajarea de cheltuieli de amenajare, cu energia electrică/termică, societățile nu funcționează efectiv la adresa din contract, presupunând doar utilizarea cutiei poștale, ceea ce nu justifică achiziția și amortizarea unui spațiu de 120 mp.

În susținere, petenta a prezentat un număr de 5 contracte având ca obiect acordare sediu de corespondență/acordare sediu social, referitor la care se rețin următoarele:

- în conformitate cu Contractul de asistență juridică încheiat cu reprezentantul SC AF SRL, pentru perioada 27.07.2011-27.07.2012 onorariul anual perceput pentru „acordare sediu de corespondență” în str. Zăgazului a fost de 600 euro+ TVA, deci 50 euro/ lună.

- în contractul încheiat cu SC AA SRL și în contractul încheiat cu SC S GROUP SRL pentru „acordare sediu social” pentru perioada 08.11.2011-08.11.2012, respectiv pentru perioada 22.02.2013-22.02.2014, nu este prevăzut nici un onorariu.

- în contractul de asistență juridică încheiat cu SC LIC SRL și în contractul încheiat cu SC ATV-T SRL, pentru perioada 20.09.2016- 19.09.2017, respectiv pentru 03.10.2016-02.10.2017, onorariul anual perceput pentru „acordare sediu de corespondență” în str. Zăgazului a fost de 120 lei + TVA, deci 10 lei/ lună în cazul fiecăruia.

Astfel, deși susține că „având în vedere că la sediul cabinetului din Pictor X își aveau sediu un număr de peste 45 de societăți comerciale - clienți ai Cabinetului, și având în vedere investiția ce s-a decis a fi făcută, respectiv achiziționarea unui apartament, de aici a rezultat și rezolvarea unei probleme acute a clienților, respectiv acordarea unei facilități în ceea ce privește domicilierea sediului acestora, având în vedere că nu pot funcționa mai mult de 1 an în aceeași locație la un avocat”, se reține că petenta nu probează cu documente aceste susțineri, veniturile din găzduire conform contractelor prezentate sunt nesemnificative comparativ cu cheltuielile angajate pentru spațiul din str. Zăgazului și nu justifică utilizarea unui spațiului de 120 mp pentru obținerea acestor venituri impozabile. Se mai reține că, deși contribuabila afirmă că depune extras de informare obținut de la Registrul Comerțului în 29.03.2017, acesta nu se regăsește anexat la contestația depusă.

Având în vedere cele prezentate anterior și prevederile legale incidente în speță, se constată că în mod legal organele de control au considerat nedeductibilă fiscal **TVA în sumă de Q5 lei și cheltuielile în sumă totală de C14 lei** (din care C41 lei în 2011, C42 lei în 2012, C43 lei în 2013, C44 lei în 2014 și C45 lei în 2015), angajate în legătură cu apartamentul din str. Zăgazului, motiv pentru care urmează a se respinge contestația pentru TVA în sumă de Q5 lei și pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate și pentru impozitul pe venit aferente cheltuielilor în sumă totală de C14 lei.

### **III.2.3. Referitor la cheltuielile cu amortizarea aferentă mobilierului de bucătărie în sumă totală de C2 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică poate beneficia de dreptul de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea mobilierului de bucătărie, în condițiile în care petenta nu probează că mobilierul a fost utilizat în scopul realizării de venituri impozabile.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada verificată petenta a dedus cheltuieli de amortizare mobilier de bucătărie în sumă totală de C2 lei, din care C18 lei în 2011 și câte C25 lei în fiecare an fiscal din perioada 2012-2015.

Deoarece cu ocazia efectuării inspecției, inspectorii fiscali nu au identificat fizic aceste bunuri în spațiul de desfășurare a activității cabinetului de avocatură și având în vedere activitatea desfășurată de contribuabilă, aceștia au încadrat la nedeductibile cheltuielile de amortizare mobilier de bucătărie, considerând că acestea nu pot concura la realizarea de venituri impozabile.

În contestația formulată, petenta susține că în fapt este vorba despre un singur set de bucătărie Silver, care a fost achiziționat în 2 etape diferite, deoarece după finalizarea primei achiziții s-a dovedit necesară completarea mobilierului achiziționat inițial. Aceasta mai precizează că mobilierul a fost achiziționat în luna martie a anului 2011 în scopul mobilării și utilizării camerei cu destinația "bucătărie" din sediul situat în str. Pictor X nr. 26, pentru a fi utilizat de cele trei persoane care își desfășurau activitatea la această adresă.

Petenta precizează că această investiție a fost făcută în scopul asigurării unui climat propice angajaților și că, în prezent, parte din mobilier este depozitat împreună cu dosarele clienților în depozitul închiriat conform Contractului de depozitare încheiat cu SC X & Storage SRL iar parte se află în apartamentul -proprietate a Cabinetului - situat în str. Zăgazului nr. 10-12.

În susținere contestatara invocă pct. 2 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, și afirmă că bunurile achiziționate au fost exploatate în interesul Cabinetului și reprezintă obiecte de inventar care au servit la buna desfășurare a activității și au contribuit indirect la realizarea de venituri impozabile (Decizia 1221/2015 a ICCJ, Secția Contencios Administrativ).

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 48- *Reguli generale de stabilire a venitului net*

anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă și ale art. 24 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare în perioada verificată)

„(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.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;

[...]

(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;

[...]

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

[...]

**(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:**

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

art. 24 Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.”

Totodată, Normele metodologice aprobate prin HG 44/2004, date în aplicarea art. 48 și ale art. 24 citate mai sus prevăd:

„37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

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

70<sup>2</sup>. Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.”

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezultă că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu precizarea că pentru a fi deductibile cheltuielile trebuie să fie efectuate în interesul direct al activității impozabile, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului și al



familiei sale.

Legislația citată mai prevede că, pentru ca un mijloc fix să fie amortizabil, el trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului și are o durată normală de utilizare mai mare de un an. Totodată, legiuitorul a prevăzut că în cazul în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora.

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că pentru justificarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu amortizarea mobilierului de bucătărie, contribuabila a prezentat factura de achiziție și explicații scrise conform cărora mobilierul a fost montat la sediul din str. Pictor X nr. 26. În explicațiile date, petenta se contrazice în susțineri, afirmând în punctul de vedere că chiuveta și la bateria de bucătărie au rămas încorporate în masa prinsă în peretele bucătăriei de la adresa din str. Pictor X nr. 26, dar referitor la mobilierul de bucătărie în totalitatea lui afirmă că parte este depozitat împreună cu dosarele clienților în depozitul închiriat conform Contractului de depozitare încheiat cu SC X & Storage SRL iar parte se află în apartamentul -proprietate a Cabinetului - situat în str. Zăgazului nr. 10-12.

Deși susține că mobilierul reprezintă obiecte de inventar ale afacerii, organele de control au constatat că acesta nu este înregistrat în Registrul- inventar așa cum prevede alin. (9) al art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*„(9) În Registrul-inventar se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității.”*  
coroborate cu cele ale pct. 41, din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, dat în aplicarea art. 48 din Codul Fiscal,  
*41. Toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii.*

astfel că se constată că în mod legal organele de control au concluzionat că aceste bunuri nu fac parte din patrimoniul afacerii.

Organul de soluționare constată că petenta nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației vreun document din care să reiasă locul unde a fost montat mobilierul, cotele de gabarit și cotele spațiului în care urma a fi montat mobilierul, necesitatea suplimentării cu corpuri de mobilier, contract de achiziție, certificat de garanție. Totodată se reține că, așa cum am arătat la punctul anterior, apartamentul din str. Zăgazului nr. 10-12 unde petenta precizează că s-a montat parte din mobilierul de bucătărie, este folosit gratuit de persoana fizică LA, astfel că amortizarea aferentă nu este deductibilă.

Având în vedere cele prezentate anterior și prevederile legale incidente în speță, se constată că în mod legal organele de control au considerat nedeductibile fiscal **cheltuielile cu amortizarea în sumă totală de C2 lei**, motiv pentru care se va respinge contestația pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate și pentru impozitul pe venit aferente acestora.

#### ***III.2.4. Referitor la cheltuielile cu călătoriile externe în sumă totală de C3 lei și la TVA dedusă aferentă în sumă de Q3 lei***

***Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică poate beneficia de dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli, în condițiile în care petenta nu probează că sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.***

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada 2011-2014 petenta și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de C3 lei și TVA în sumă de Q3 lei pentru achiziția de bilete avion și pachete turistice externe.

Deoarece contribuabila nu a justificat cu documente efectuarea acestor achiziții în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile, organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuielile în sumă de C3 lei și au respins la deducere TVA în sumă de Q3 lei.

Având în vedere faptul că petenta nu precizează suma totală pe care o contestă, dar

enumeră cheltuielile pe care le are în vedere, pentru o mai bună gestionare a sumelor contestate organul de soluționare a întocmit următorul tabel:

Furnizorul	Nr./data document	Respins la deducere		Observații	Contestate		Necontestate	
		Cheltuieli	TVA		Cheltuieli	TVA	Cheltuieli	TVA

În contestația formulată petenta încadrează aceste cheltuieli în două categorii, respectiv cheltuieli aferente deplasărilor efectuate în vederea atragerii de clienți și cheltuieli aferente deplasărilor efectuate în scopul recuperării capacității de muncă.

**a. Referitor la cheltuieli ocazionate de deplasări externe în sumă de C4 lei și TVA aferentă dedusă în sumă de Q3 lei** (prezentate pe fundal gri în tabelul de mai sus)

În ceea ce privește aceste cheltuieli, contestatară precizează au fost efectuate în scopul deplasării în Spania pentru întâlnirea, cunoașterea și dezvoltarea unei relații cu o serie de investitori spanioli, potențiali clienți și că aceștia au devenit clienți Cabinetului în anul 2016. Totodată, referitor la deplasarea în Anglia (cheltuiela în sumă de X lei) în contestație se precizează că în perioada 2010-2011 cabinetul a avut clienți englezi (SC AF SRL) care produceau venituri de 5.000 euro/lună.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 48- *Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă* din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare în perioada verificată)

„(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;

[...]

**(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:**

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

Totodată, Normele metodologice aprobate prin HG 44/2004, date în aplicarea art. 48 citate mai sus prevăd:

„37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

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

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezultă că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu precizarea că pentru a fi deductibile cheltuielile trebuie să fie efectuate în interesul direct al

activității impozabile, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului și al familiei sale.

Referitor la prevederile art. 21 alin. (2) lit. e) și lit. i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, invocate de petentă în susținerea contestației, se reține că acestea se aplică persoanelor care sunt obligate la plata impozitului pe profit iar contribuabila face parte dintre persoanele care datorează impozit pe venitul persoanelor fizice care desfășoară activități independente (respectiv venituri din profesii libere), astfel că se constată neîntemeiată invocarea lor în cauză.

În speță, se reține că pentru aceste cheltuieli de deplasare deduse la calculul impozitului pe venit, contribuabila nu a prezentat alte documente justificative cu excepția documentelor de plată, iar în explicațiile scrise formulate la solicitarea organelor de control a precizat că: "sunt cheltuieli cu deplasarea pentru care nu am putut furniza documente justificative din care să reiasă că au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice, deși acestea au fost efectuate în acest scop".

Astfel, simplul fapt că petenta ar fi avut la momentul efectuării deplasării un client din Anglia, nu presupune automat că deplasarea s-a efectuat în interesul relației cu acest client, fiind necesară pentru justificare prezentarea de documente care să susțină această afirmație.

Referitor la deplasările în Spania, contestatara nu prezintă documente din care să rezulte că deplasarea din anul 2011 au dus la atragerea de clienți noi în anul 2016.

Totodată, se reține că petenta nu a prezentat voucher-ul emis la achiziția serviciilor turistice, document care conține informații privind Hotelul și unitatea administrativă unde este localizat, nr. de nopți de cazare, nr. de persoane, serviciile incluse etc.

Mai mult, se reține că nici în susținerea contestației, persoana impozabilă nu a prezentat niciun document din care să reiasă modalitatea de împărțire a cheltuielilor de deplasare în cheltuieli aferente deplasărilor efectuate în vederea atragerii de clientelă și cheltuieli aferente deplasărilor efectuate în scopul recuperării capacității de muncă, astfel că afirmațiile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

**Pe linie de TVA**, potrivit art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

(2) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) *operațiuni taxabile;*

**ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

(1) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;"*

Din interpretarea acestor texte de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură au fost prestate și sunt destinate utilizării **în folosul operațiunilor sale taxabile**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația justificării din punct de vedere al TVA revenind persoanei impozabile care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**

Așadar, aceste cerințe legale trebuiesc îndeplinite în mod cumulativ, astfel că

neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În speță sunt incidente și prevederile art.73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

**“art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

Astfel, justificarea serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În același sens este și Decizia civilă nr. 1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013 care stipulează că:

*„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a **legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.**”*

Din aceste texte legale rezultă că, pentru a admite deductibilitatea costului serviciilor dar și a TVA, se impune prezentarea de probe care să facă dovada faptului că prestările au legătură cu cheltuielile care se referă la activitatea curentă a contribuabilului.

#### **b. Referitor la cheltuielile aferente deplasărilor efectuate în scopul recuperării capacității de muncă în sumă de C5 lei**

Petenta susține că acestea sunt deductibile în conformitate cu prevederile Legii nr. 51/1995, Secțiunea 1 - Drepturile Avocaților, art. 33 alin (4) conform căroră: "*(4) Avocatul are dreptul la recuperarea capacității de muncă, în condițiile prevăzute de Statutul profesiei de avocat.*" ,

completate cu prevederile din Statutul profesiei de avocat Subsecțiunea 2. Recuperarea capacității de muncă:

*„art. 226. (1) Avocatul are dreptul la recuperarea capacității de muncă prin una sau mai multe perioade de repaus în fiecare an. În perioada de repaus avocatul nu prestează activitățile sale profesionale obișnuite. (2) Fiecare formă de exercitare a profesiei este liberă să stabilească perioadele de repaus anual pentru fiecare avocat care activează în cadrul său.*

*(4) Cheltuielile cu recuperarea capacității de muncă efectuate de avocat includ, nelimitativ, costurile transportului, cazării, meselor, tratamentului de refacere etc. Toate aceste cheltuieli sunt necesare pentru exercitarea corespunzătoare a profesiei și sunt deductibile în condițiile legii.*"

Ori, în conformitate cu prevederile art. 48, alin. (7), lit. a) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citat la punctul anterior, aceste cheltuieli nu sunt deductibile, legiuitorul prevăzând în mod expres că nu sunt deductibile cheltuielile efectuate pentru uzul personal sau al familiei contribuabilului.

Astfel, se reține că în conformitate cu prevederile art. 1, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare pentru perioada în care au fost deduse cheltuielile), în materie fiscală, dispozițiile Codului fiscal prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea, aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.

Se reține că organele de control nu contestă dreptul fiecărei persoane de a beneficia de zile libere pentru efectuarea concediului de odihnă/perioadei de repaus, dar acest drept nu presupune și că cheltuielile de cazare, transport, masă etc., efectuate în aceste perioade, sunt deductibile fiscal, acestea fiind supuse tratamentului fiscal prevăzut de Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele prezentate mai sus la literale a) și b), în mod legal organele de

inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu deplasările efectuate de contribuabilă și considerate de aceasta ca fiind efectuate în scopul afacerii, respectiv în scopul recuperării capacității de muncă, nedeductibile din punct de vedere fiscal, fiind incidente prevederile art. 48, alin. (4), lit. a) și alin. (7), lit. a) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de Q3 lei și pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate și pentru impozitul pe venit aferente cheltuielilor în sumă totală de C3 lei.**

### **III.2.5 Referitor la cheltuielile în sumă de C13 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică poate beneficia de dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli, în condițiile în care chitanța în baza căreia s-a exercitat dreptul de deducere nu este emisă pe codul de identificare al cabinetului de avocatură ci pe codul numeric personal al persoanei fizice, iar petenta nu a prezentat documente justificative care să permită identificarea autoturismului pentru care a fost încheiată polița CASCO și care să probeze că autoturismul este în patrimoniul Cabinetului de Avocat și a fost utilizat în cadrul activității generatoare de venituri.**

Urmare a inspecției, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de C13 lei reprezentând achiziția „asigurare CASCO Ford” înregistrată în Registrul de încasări și plăți în baza chitanței 1809038/06.04.2011 emisă de Societate de Asigurări.

În contestația formulată, contribuabila precizează că autoturismul Ford a fost achiziționat de către Cabinet în anul 2005 iar după data achiziționării autoturismului BMW, a fost folosit doar ocazional, atunci când BMW-ul era în service.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare în perioada verificată):

*(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;*

În ceea ce privește suma de C13 lei aferentă ch. 1809038/06.04.2011 emisă de Societate de Asigurări, reprezentând asigurare CASCO Ford, conform celor înscrise de organele de control în documentele aflate la dosarul contestației, atât pe parcursul inspecției fiscale cât și cu ocazia prezentării punctului de vedere, contribuabilul nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală, polița de asigurare, nu a prezentat cartea de identitate a autoturismului în cauză, nu a prezentat fișa mijlocului fix (autoturism marca FORD), sau alte documente din care să reiasă faptul că acesta se află în patrimoniul cabinetului de avocatură. Se reține că astfel de documente nu au fost prezentate de petentă nici în susținerea celor afirmate în contestație.

Totodată, organele de control precizează faptul că chitanța nr. 1809038/06.04.2011 nu îndeplinește calitatea de document justificativ, acesta nefiind emisă pe codul de identificare al cabinetului de avocatură, respectiv CIF RO X ci pe CNP-ul persoanei fizice LA.

Se constată că în condițiile în care petenta nu a justificat cu documente faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în cadrul activității generatoare de venituri, în mod legal organele de control au încadrat la nedeductibilă suma de C13 lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

### **III.2.6 Referitor la cheltuielile în sumă de C6 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică poate beneficia de dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli, în condițiile în care petenta nu a prezentat documente justificative care să probeze că acestea au fost efectuate în scopul afacerii.**

**În fapt**, urmare a inspecției, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de C6 lei înregistrate pentru achiziția de servicii agrement de la X Club SRL, considerând că acestea nu au fost efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării de venituri.

În contestație, petenta susține referitor la aceste cheltuieli că reprezintă cheltuieli de

protocol, cardul de membru Hilton oferind utilizatorului ocazia de a beneficia de discounturi în cazul folosirii uneia dintre locațiile oferite de grupul Hilton.

**În drept**, conform prevederilor art. 48 alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

*“(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:*

*b) cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6);”*

iar HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reglementează la punctul 39 dat în aplicarea art. 48 din Legea nr. 571/2003 că:

*„39. Sunt cheltuieli deductibile limitat, de exemplu, următoarele:*

*[...]*

*- cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii;”*

Așadar, în conformitate cu normele legale antecitate, pentru ca aceasta cheltuială, despre care contribuabila menționează că reprezintă „*cheltuieli de protocol*”, să fie deductibilă în limita prevăzută de lege, petenta trebuia să prezinte dovezi că au fost efectuate în scopul afacerii.

Organul de soluționare constată că atât pe parcursul procedurii de control, cât și în susținerea contestației, titulara cabinetului de avocat se limitează la a face afirmații ipotetice, referindu-se la aceste cheltuieli ca fiind „*cheltuieli care să ofere avocatului ocazia de a avea întâlniri cu clienții*” sau precizând că deținerea cardului oferă utilizatorului ocazia de a beneficia de discounturi în cazul folosirii uneia dintre locațiile oferite de grupul Hilton, dar nu prezintă niciun document din care să reiasă utilizarea efectivă a acestor servicii în scopul afacerii.

În aceste condiții, se constată întemeiată încadrarea de către organele de control a cheltuielilor în sumă de C6 lei la nedeductibile, fiind incidente prevederile art. 48 din Legea 571/2003, conform cărora:

*„art. 48 alin. (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;*

*[...]*

*(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:*

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

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate și pentru impozitul pe venit aferente **cheltuielilor în sumă de C6 lei**.

### **III.2.7 Referitor la cheltuielile în sumă de C7 lei și la TVA în sumă de Q4 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli, în condițiile în care nu a făcut dovada că acestea au fost efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului.**

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în anul 2011 contribuabila a dedus cheltuielile în sumă totală de C7 lei generate de achiziția următoarelor bunuri: lampă, aplică (C8 lei+ Q4 lei TVA), chiuvetă de bucătărie (C9 lei), tapet (C11 lei), huse canapea (C10 lei), bunuri care nu se regăsesc în Registrul-inventar.

Totodata, referitor la tapetul AKA, contribuabila nu a făcut dovada prin documente justificative că acest bun ar fi fost folosit pentru sediul cabinetului de avocatură din mun. B, str. Pictor X nr. 26, în sensul că nu a prezentat o situație de lucrări din care să reiasă că acest bun a fost încorporat în sediul menționat mai sus.

Referitor la aceste achiziții, petenta susține că au fost utilizate pentru amenajarea și crearea unui mediu de lucru propice activității desfășurate la sediului social din str. Pictor X.

În drept, sunt incidente prevederile art. 48, alin. (4) lit. a), (7) lit. a) și (9) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, conform căroră:

„art. 48 alin. (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;

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

[...]

(9) În Registrul-inventar se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității.”

coroborate cu cele ale pct. 41, din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, dat în aplicarea art. 48 din Codul Fiscal, 41. Toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii.

**Pe linie de TVA**, incidente în speță sunt prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

**ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Din interpretarea acestor texte de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură au fost prestate și sunt destinate utilizării **în folosul operațiunilor sale taxabile**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligatia justificării din punct de vedere al TVA revenind persoanei impozabile care a achiziționat bunurile/serviciile respective**.

Așadar, aceste cerințe legale trebuiesc îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În speță sunt incidente și prevederile art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

“art. 73 **Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

Astfel, justificarea bunurilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun/serviciu, nu este suficientă pentru a asigura deductibilitatea acestora, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 48 din Codul fiscal referitoare la deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană impozabilă să deducă imediat, integral și nelimitat cheltuiala aferentă achizițiilor. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile aceluiași articol, care condiționează în mod evident deductibilitatea cheltuielilor de efectuarea acestora în scopul realizării veniturilor. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă.

Având în vedere prevederile legale anterior citate, se reține că în mod legal organele de control nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de C7 lei și pentru TVA în sumă de Q4 lei, în urma verificărilor constatându-se că bunurile achiziționate nu fac parte din patrimoniul afacerii cabinetului de avocatură, nefiind evidențiate în Registrul inventar al contribuabilului, motiv pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

**În concluzie** pentru capetele de cerere prezentate la punctele III.2.1-III.2.7 se impune determinarea impozitului pe venit aferent, ținând cont de faptul că prin contestația formulată petenta a solicitat **anularea în parte** a Deciziilor de impunere X/24.04.2017 și nr. X/24.04.2017, fără precizarea cuantumului debitelor contestate și considerând valorile pentru cheltuieli la care contestatara a făcut referire și pentru care a adus motivații. Astfel:

#### **Anul 2011**

Față de venitul net declarat de contribuabilă în sumă de VN lei, urmare a încadrării la nedeductibile a cheltuielilor în sumă totală de C16 lei organele de control au determinat un venit net impozabil în sumă de VN1 lei, rezultând un impozit suplimentar de plată în sumă de I1 lei (C16x16%).

Prin contestația formulată, pentru anul 2011 petenta a adus motivații pentru cheltuieli în sumă totală de C46 după cum urmează:

		<b>aferent anului 2011</b>
1	amortizare autoturism	C19 lei
2	cheltuieli cu leasingul financiar auto	C23 lei
3	asigurare ford	C13 lei
4	lămpi	C8 lei
5	chiuvetă	C9 lei
6	huse canapea	C10 lei
7	tapet	C11 lei
8	deplasare Spania	(X) lei
9	deplasare Anglia	X lei
10	cheltuieli recuperare capacitate de muncă	X lei
11	amortizare mobilier de bucătărie	C18 lei
12	amortizare apartament Zăgazului	C17 lei
13	cheltuieli credit bancar apartament Zăgazului	(C20+ C22) lei
14	<b>TOTAL</b>	<b>C46 lei</b>

Acestora le corespunde un impozit pe profit în sumă de **14.289 lei** (C46x16%).

Având în vedere faptul că prin prezenta contestație fost desființată decizia de impunere pentru cheltuieli aferente anului 2011 în sumă de C19+C23 lei (poz. 1 și 2 din tabelul de mai sus), și a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru cheltuieli aferente anului 2011 în sumă de (poz. de la 2 la 13), se **va desființa Decizia de impunere** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017 **pentru impozit pe venit aferent anului 2011 în sumă de I11 lei** (C19+C23) x16%) și **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru**



**impozit pe venit aferent anului 2011 în sumă de 112 lei.**

### **Anul 2012**

Pentru această perioadă, organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuieli în sumă totală de C24 lei, cărora le corespunde un impozit suplimentar de plată în sumă de 113 lei (C24x16%).

Prin contestația formulată, pentru anul 2012 petenta a adus motivații pentru cheltuieli în sumă totală de C47 lei după cum urmează:

<b>aferent anului 2012</b>		
1	cheltuieli cu leasingul financiar auto	C29 lei
2	cheltuieli recuperare capacitate de muncă	(X) lei
3	amortizare mobilier de bucătărie	C25 lei
4	amortizare apartament Zăgazului	C17 lei
5	întreținere apartament Zăgazului	C28 lei
6	cheltuieli credit bancar apartament Zăgazului	2C26 lei
<b>TOTAL</b>		<b>C47 lei</b>

Acestora le corespunde un impozit pe profit în sumă de **114 lei** (C47x16%).

Având în vedere faptul că prin prezenta contestație fost desființată decizia de impunere pentru cheltuieli aferente anului 2012 în sumă de C29 lei (poz. 1 din tabelul de mai sus), și a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru cheltuieli aferente anului 2012 în sumă de (poz. de la 2 la 6), **se va desființa Decizia de impunere** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017 **pentru impozit pe venit aferent anului 2012 în sumă de 115 lei** (C29 x16%) și **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozit pe venit aferent anului 2012 în sumă de 116 lei.**

### **Anul 2013**

Pentru această perioadă, față de pierderea declarată de contribuabilă în sumă de VN4 lei, organele de control au determinat un venit impozabil în sumă de VN5 lei, constatând că petenta a dedus nejustificat cheltuieli în sumă totală de C48 lei și a omis să înregistreze venituri în sumă de V1 lei.

Prin contestația formulată, pentru anul 2013, petenta a adus motivații pentru cheltuieli în sumă totală de C48 lei după cum urmează:

<b>aferent anului 2013</b>		
	cheltuieli recuperare capacitate de muncă	(X) lei
	amortizare mobilier de bucătărie	C25 lei
	amortizare apartament Zăgazului	C17 lei
	întreținere apartament Zăgazului	C33 lei
	cheltuieli credit bancar apartament Zăgazului	C31 lei
<b>TOTAL</b>		<b>C48 lei</b>

Având în vedere faptul că prin prezenta decizie fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru cheltuieli aferente anului 2013 în sumă de C48 lei, pierderea fiscală declarată fiind acoperită din venitul neînregistrat (V1 lei), amortizare mobilier de bucătărie (C25 lei), amortizare apartament Zăgazului (C17 lei), cheltuieli întreținere apartament Zăgazului (C33 lei), cheltuieli credit bancar apartament Zăgazului (C31 lei) și parțial din cheltuieli recuperare capacitate de muncă (6.178 lei), impozitul pe venit aferent anului 2013 pentru care se **respinge ca neîntemeiată contestația este în sumă de 16 lei.**

### **Anul 2014**

Pentru această perioadă, organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuieli în sumă totală de C34 lei, cărora le corespunde un impozit suplimentar de plată în sumă de 117 lei (C34x16%).

Prin contestația formulată, pentru anul 2014 petenta a adus motivații pentru cheltuieli în sumă totală de C34 lei după cum urmează:

<b>afereant anului 2014</b>	
cheltuieli de protocol	C6 lei
cheltuieli recuperare capacitate de muncă	(X) lei
amortizare mobilier de bucătărie	C25 lei
amortizare apartament Zăgazului	C17 lei
întreținere apartament Zăgazului	C37 lei
cheltuieli credit bancar apartament Zăgazului	C35 lei
<b>TOTAL</b>	<b>C34 lei</b>

Având în vedere faptul că prin prezenta contestație a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru totalitatea cheltuielilor în sumă de C34 lei, **se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru impozit pe venit aferent în sumă de I17 lei.**

### **Anul 2015**

Pentru această perioadă, față de pierderea declarată de contribuabilă în sumă de VN8 lei, organele de control au determinat un venit impozabil în sumă de VN9 lei, constatând că petenta a dedus nejustificat cheltuieli în sumă totală de C49 lei și nu a înregistrat venituri în sumă de V2 lei.

Prin contestația formulată, pentru anul 2015, petenta a adus motivații pentru total cheltuieli încadrate la nedeductibile de organele de control, în sumă C49 lei după cum urmează:

<b>afereant anului 2015</b>	
amortizare mobilier de bucătărie	C25 lei
amortizare apartament Zăgazului	C17 lei
cheltuieli credit bancar apartament Zăgazului	(C39+C40) lei
<b>TOTAL</b>	<b>C49 lei</b>

Având în vedere faptul că prin prezenta decizie fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru cheltuieli aferente anului 2015 în sumă de C49 lei, pierderea fiscală declarată fiind acoperită din venitul neînregistrat (V2 lei), din amortizare apartament Zăgazului (C17 lei), cheltuieli cheltuieli credit bancar apartament Zăgazului (C39+ C40 lei) și parțial din cheltuieli amortizare mobilier de bucătărie (X lei), impozitul pe venit aferent anului 2015 pentru care se **respinge ca neîntemeiată contestația este în sumă de I10 lei.**

Astfel, pentru impozitul pe venit în sumă totală de **I18 lei** (I12 lei în 2011, I16 lei în 2012, I6 lei în 2013, I17 lei în 2014 și I10 lei în 2015) **se va respinge ca neîntemeiată contestația**, iar impozitul pe venit pentru care **se va desființa** Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017 este în sumă totală de **I19 lei** (I11 lei în 2011 și I15 lei în 2012).

În cauză sunt aplicabile prevederile art. 279 alin. (1), (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

#### **“art. 279- Soluții asupra contestației**

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, **organul fiscal competent** urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de **60 de zile** de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de **30 zile** în cazul celorlalți

contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

Organele fiscale competente urmează să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie

### **III.2.8 Referitor la contribuția de asigurări de sănătate aferentă veniturilor impozabile suplimentare contestate (în sumă totală de C50 lei)**

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare de natura contribuțiilor la fondul asigurărilor sociale de sănătate în condițiile în care baza de calcul a fost diminuată de contribuabilă cu cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.**

**În fapt**, în urma inspecției fiscale organele de control au stabilit pentru perioada 2011-2015 o bază de calcul suplimentară pentru CASS în sumă totală de C51 lei, din care petenta contestă doar suma de C50 lei (C46 lei în 2011, C47 lei în 2012, C48 lei în 2013, C34 lei în 2014 și C49 lei în 2015, tratate în prezenta decizie la punctele III.2.1-III.2.7), modificată față de declarațiile de venit anuale depuse de către petentă prin reconsiderarea unor cheltuieli efectuate ca fiind nedeductibile la calculul venitului impozabil, cu consecința majorării acestuia, respectiv a bazei de calcul.

Aferent acestor venituri suplimentare organele de control au calculat contribuție socială de asigurări de sănătate în sumă de Z lei, după cum urmează:

Anul	Baza de impozitare stabilită suplimentar [lei]	Contribuție socială stabilită suplimentar [lei]	Bază de impozitare contestată pentru care s-a respins ca neîntemeiată contestația [lei]	Contribuția aferentă [lei]	Bază de impozitare contestată pentru care s-a desființat contestația [lei]	Contribuția aferentă [lei]
2011						
2012						
2013						
2014						
2015						
Total						

Prin contestația formulată, contribuabila nu aduce argumente privind modalitatea de calcul a contribuțiilor pentru asigurările de sănătate stabilite suplimentar, și nici nu prezintă dispoziții legale considerate a fi încălcate la stabilirea obligațiilor de plată.

**În drept**, pentru CASS suplimentară contestată, în sumă de Z lei, stabilită prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017, organele de control au pus în aplicare prevederile Legii 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care statuează că:

Legea nr. 95/2006

“Art. 208.

[...]

**(3) Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii și funcționează ca un sistem unitar, iar obiectivele menționate la alin. (2) se realizează pe baza următoarelor principii:**

[...]

**e) participarea obligatorie la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru formarea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;**

## SECȚIUNEA 1 Persoanele asigurate

**Art. 211 - (1) Sunt asigurați, potrivit prezentei legi, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, [...]**

### **art. 215**

(1) *Obligația virării contribuției pentru asigurările sociale de sănătate revine persoanelor juridice sau fizice care au calitatea de angajator, persoanelor juridice ori fizice asimilate angajatorului, precum și persoanelor fizice, după caz.*

(2) *Persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator, precum și persoanele asimilate angajatorilor au obligația să depună lunar declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale și evidența nominală a persoanelor asigurate.*

(3) *Persoanele fizice care realizează venituri din activități independente, venituri din agricultură și silvicultură, venituri din cedarea folosinței bunurilor, din dividende și dobânzi, din drepturi de proprietate intelectuală sau alte venituri care se supun impozitului pe venit sunt obligate să depună la casele de asigurări de sănătate cu care au încheiat contractul de asigurare declarații privind obligațiile față de fond.*

Aliniatul (2) antecitat, a fost modificat prin Ordonanța de urgență nr. 125/2011 devenind: “(2) *Persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator, precum și persoanele asimilate angajatorilor sunt obligate să depună declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate, la termenele prevăzute în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*”.

**“Art. 257 - (1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).**

**(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:**

**a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;**

**b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar;**

Cota de 6,5% a fost modificată, conform prevederilor art. 8 din Legea bugetului de stat pe anul 2011 nr. 286/2010, „Pentru anul 2011, **cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc după cum urmează:(...) c) 5,5% pentru celelalte categorii de persoane care au obligația plății contribuției direct sau cu plata din alte surse.**”, și a fost menținută pe toată perioada verificată la nivelul de 5,5%.

În speță sunt aplicabile și dispozițiile art. V din OUG nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**“Art. V. - (1) Începând cu data de 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din titlul IX2 al Codului fiscal revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

**(2) Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la alin. (1) pentru veniturile aferente perioadelor fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2012, precum și perioadei 1 ianuarie-30 iunie 2012 cu titlu de contribuții sociale aferente anului 2012 și, totodată, pentru soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revine caselor de asigurări sociale, potrivit legislației specifice aplicabile fiecărei perioade.**

**(3) Prin excepție de la prevederile alin. (2), în cazul efectuării inspecției fiscale pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2012, stabilirea contribuțiilor sociale, precum și soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revin organelor fiscale prevăzute la alin. (1).”**

corodrat cu prevederile art. 296<sup>^</sup>21 și 296<sup>^</sup>22 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art. 296<sup>^</sup>21 Contribuabili**

*(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:*

*(...)*

**d) persoanele care realizează venituri din profesii libere”.**

#### **Art. 296<sup>^</sup>22 Baza de calcul**

*(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>^</sup>21 alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.”*

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că persoanele care realizează venituri din profesii libere au calitatea de contribuabil la sistemul public de asigurări sociale de sănătate iar baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină ca diferență total venituri încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale.

În conformitate cu precizările din Raportul de inspecție fiscală nr. X/24.04.2017, pentru perioada 2011-2015, organele de control au stabilit că petenta nu avea drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de **C50 lei** și au determinat CASS suplimentară aferentă în sumă de **Z lei**.

Deficiențele care au dus la stabilirea bazei impozabile suplimentare în sumă de C50 lei au fost tratate la punctele III.2.1-III.2.7 din prezenta decizie.

Având în vedere faptul că la punctul **III.2.1** din prezenta decizie a fost desființată parțial Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017, pentru baza impozabilă suplimentară în sumă de **C1 lei** iar pentru diferența de **C52 lei** a fost respinsă contestația ca neîntemeiată, (conform punctelor **III.2.2- III.2.7** din prezenta decizie), urmează a se desființa parțial decizia de impunere nr. X/24.04.2017 și pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de **Z12 lei** și a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru CASS în sumă de **Z13 lei**.

Astfel, având în vedere cele precizate anterior, starea de fapt fiscală care rezultă din documentele analizate și prevederile legale aplicabile în spețe, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1), (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

#### **art. 279 Soluții asupra contestației**

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*

*(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, **organul fiscal competent** urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de **60 de zile** de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de **30 zile** în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură

fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*"

**urmează a fi respinsă ca neîntemeiată** contestația formulată de d-na LA pentru **contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de Z13 lei și va fi desființată parțial** Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017 pentru **contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de Z12 lei**, urmând ca **organele fiscale competente** să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1), (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## D E C I D E:

**1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de Cabinet de avocat LA prin avocat titular d-na LA, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/24.04.2017 **pentru TVA în sumă de Q10 lei** și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017, **pentru suma totală de T lei din care:**

- 118 lei impozit pe venit;
- Z13 lei contribuția de asigurări sociale de sănătate privind contribuabilii care realizează venituri din activități independente.

**2) Desființarea parțială a:**

- **Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.04.2017**, emisă de A.J.F.P. X în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală X/24.04.2017, **pentru suma totală de T1 lei** din care:

- 119 lei impozit pe venit;
- Z12 lei CASS 2011;

- **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/24.04.2017**, emisă de A.J.F.P. X în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală X/24.04.2017, **pentru TVA în sumă de Q2 lei**,

urmând ca organele fiscale competente să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul B în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.