



DECIZIA NR. 1011_/16.01.2020

privind soluționarea contestației formulate de
doamna X din Iași, CNP X, înregistrată la Administrația Județeană a
Finanțelor Publice Iași-Serviciul Gestionare Registru Contribuabili și
Declarații Fiscale Persoane Fizice sub nr.X, iar la Direcția Generală
Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin
Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația
Județeană a Finanțelor Publice Iași-Serviciul Gestionare Registru
Contribuabili și Declarații Fiscale Persoane Fizice, prin adresa nr.X
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.
ISR_REG/X, asupra contestației formulate de **doamna X**, CNP X, cod
CAEN -7411 "Activități juridice", cu domiciliul fiscal în municipiul Iași, strada
X nr.X, bloc X, etaj X ap.X, județul Iași.

Contestația este formulată parțial împotriva 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, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X de
către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași- Inspecție Fiscală.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **Slei**,
reprezentând:

- S lei impozit pe venit;
- S lei contribuție de asigurări sociale de sănătate.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut
de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură
fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data
comunicării actului administrativ fiscal atacat, respectiv data de **06.11.2019**,
așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice
Iași-Inspeție Fiscală nr.X cu care a fost transmisă decizia de impunere
contestată, și data depunerii contestației, respectiv **06.12.2019**, aceasta
fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-

Serviciul Gestionare Registru Contribuabili și Declarații Fiscale Persoane Fizice sub nr.X.

Contestația este semnată de către doamna X.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I. Doamna X din Iași formulează contestație parțial împotriva 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, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași- Inspecție Fiscală, susținând următoarele:

Se impune deducerea, pentru fiecare an fiscal analizat 2012-2017, a cheltuielilor efectuate cu diurna de deplasare, omise a fi analizate, care au o valoare totală de S lei, din care:

- S lei pentru anul 2013;
- S lei pentru anul 2014;
- S lei pentru anul 2015;
- S lei pentru anul 2016;
- S lei pentru anul 2017.

Petenta mai susține că pentru perioada 2014-2016 și parțial 2013, au fost omise de la decontare cheltuielile aferente întreținerii cabinetului (energie, gaze, asociația de proprietari, etc), cu o valoare totală de S lei și o deductibilitate în sumă de S lei, conform Contractului de comodat-Act adițional nr.X/15.12.2007, la care se adaugă o parte semnificativă de bonuri fiscale omise, reprezentând c/val copii xerox și birotică, aferente anilor 2014 și 2015, în valoare totală deductibilă de S lei, din care suma de S lei în anul 2014 și suma de S lei în anul 2015. De asemenea, c/val cheltuielilor cu combustibilul și piesele auto omise la decontare, aferente anilor 2014 și 2015, cu o valoare totală de S lei, din care deductibile în sumă de S lei.

Referitor la cheltuielile auto, petenta susține că acestea se compun din: cheltuieli cu combustibilul, care sunt deductibile 50% raportat la actele justificative anexate, iar pe de altă parte, acestea privesc cheltuielile efectuate pentru buna funcționare, întreținerea și echiparea autovehiculului deținut spre folosință în baza Contractului de comodat încheiat la data de 01.06.2011.

Contestatoarea mai susține că cheltuielile cu autoturismul nu pot fi apreciate ca fiind deductibile limitat, cu motivarea că nu ar fi fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, deoarece autoturismul îi este necesar în vederea deplasării la instanțele judecătorești, instituții publice,

etc, pentru desfășurarea activității și în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind folosit pentru uzul său sau al familiei sale.

Referitor la cheltuielile cu renovarea cabinetului, petenta susține că aceste cheltuieli au fost efectuate în vederea bunei funcționări a cabinetului și asigurării unei eficiențe termice bune, în vederea reducerii costurilor aferente consumului de energie termică, astfel că nu pot fi considerate ca fiind nedeductibile fiscal. Conform contractului de comodat, 2/3 din suprafața apartamentului este pusă la dispoziția petentei, astfel că aceasta consideră că din cheltuielile în sumă de S lei, suma de S lei este deductibilă.

Referitor la cheltuielile cu investigațiile medicale, cu tratamentul medicamentos și cu achiziționarea unei perechi de ochelari progresivi, petenta susține că având certitudinea că nu figurează în sistemul CASS în calitate de persoană asigurată, a fost nevoită să apeleze la sistemul medical privat pentru investigații medicale, diagnosticare și tratament, care au fost de natură a-i asigura un echilibru fizic și psihic în vederea desfășurării în continuare a activităților juridice, specifice profesiei și realizării veniturilor. Petenta mai susține că sunt deductibile măcar parțial cheltuielile în sumă de S lei, având în vedere faptul că legea permite decontarea cheltuielilor medicale în limita sumei de S euro/an.

Referitor la cheltuielile cu articolele de vestimentație și produse cosmetice, petenta susține că acestea sunt necesare, putând fi apreciate ca fiind în strânsă legătură cu activitatea de serviciu, respectiv a desfășurării în mod demn a activității de avocat și pentru atragerea de venituri impozabile, fiind deductibile cel puțin parțial.

Contestatoarea mai afirmă că față de momentul realizării inspecției fiscale, nu sunt aplicabile prevederile art.48 alin.(4) lit.a), alin.(7) lit. a) și alin.(7) lit. l¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ci dispozițiile art.25 alin.(3) lit.k)-m) și art.68 alin.(7) lit.a) din Codul fiscal actualizat.

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, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X9, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la X-CABINET DE AVOCAT, au stabilit în sarcina doamnei X, CNP X, un impozit pe venit suplimentar în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2013-31.12.2017 și o contribuție de asigurări sociale de sănătate suplimentară în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.01.2017-31.12.2017, din aceste sume petenta contestând impozitul pe venit în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei,.

Impozitul pe venit în sumă de S lei a fost stabilit astfel:

Conform datelor înscrise în Declarația 200 "Declarație privind veniturile realizate din România" nr.X/26.03.2014, petenta a realizat în anul 2013:

- venit brut în sumă de S lei;
- cheltuieli deductibile în sumă de S lei;
- venit net în sumă în sumă de S lei.

În urma analizei documentelor justificative privind cheltuielile efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, astfel:

-cheltuieli în sumă de S lei, reprezentând cheltuieli ce nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, bunuri utilizate de petentă pentru uzul personal sau al familiei sale (sobă; pantaloni, saltea, pantofi sport, haine, bulbi, centofarm, examen histopatologic, ochelari progresivi, analize progesteron, storcător legume și fructe, etc). Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) coroborat cu prevederile art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-cheltuieli în sumă de S lei, reprezentând 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității. Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.48 alin.(7) lit.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.39¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea acestui articol.

Astfel, pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\% = S \text{ lei}$).

Conform datelor înscrise în Declarația 200 "Declarație privind veniturile realizate din România" nr.X/21.05.2015, petenta a realizat în anul 2014:

- venit brut în sumă de S lei;
- cheltuieli deductibile în sumă de S lei;
- venit net în sumă în sumă de S lei.

În urma analizei documentelor justificative privind cheltuielile efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de 6.491 lei, astfel:

-cheltuieli în sumă de S lei, reprezentând cheltuieli ce nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, bunuri utilizate de petentă pentru uzul personal sau al familiei sale (articole vestimentare, cremă exoderil, ochelari de soare, tratament stomatologic, creme față, lemjerie, șampon, balsam, aparat îngrijire picioare, baterie bucătărie, butelie, consultație, cântar, cotlet, etc). Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) coroborat cu prevederile art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-cheltuieli în sumă de S lei, reprezentând 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității. Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile

fiscal în baza prevederilor art.48 alin.(7) lit.I¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.39¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea acestui articol.

Astfel, pentru anul 2014, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\% = S \text{ lei}$).

Conform datelor înscrise în Declarația 200 “Declarație privind veniturile realizate din România” nr.X/03.02.2017, petenta a realizat în anul 2015:

- venit brut în sumă de S lei;
- cheltuieli deductibile în sumă de S lei;
- venit net în sumă în sumă de S lei.

În urma analizei documentelor justificative privind cheltuielile efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, astfel:

-cheltuieli în sumă de S lei, reprezentând cheltuieli ce nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, bunuri utilizate de petentă pentru uzul personal sau al familiei sale (articole vestimentare, ceas, demachiant, creme, șampon, struguri, lac unghii, consultație, baterie bucătărie, genți, etc). Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) coroborat cu prevederile art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-cheltuieli în sumă de S lei, reprezentând 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității. Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.48 alin.(7) lit.I¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.39¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea acestui articol.

Astfel, pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\% = S \text{ lei}$).

Conform datelor înscrise în Declarația 200 “Declarație privind veniturile realizate din România” nr.X04.07.2017, petenta a realizat în anul 2016:

- venit brut în sumă de S lei;
- cheltuieli deductibile în sumă de S lei;
- venit net în sumă în sumă de S lei;
- CASS în sumă de S lei;
- venit net impozabil în sumă de S lei;
- pierdere fiscală în sumă de S lei.

În urma analizei documentelor justificative privind cheltuielile efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, astfel:

-cheltuieli în sumă de S lei, reprezentând cheltuieli ce nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, bunuri utilizate de petentă pentru uzul personal sau al familiei sale (articole vestimentare, produse alimentare, produse farmaceutice, ruj, propolis, cancioc, ceas, jucărie, suport prosop, sifon duș, disc tăiere, șapă autonivelantă, cremă depilatoare, tencuială mecanizată, balsam, etc). Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.68 alin.(4) lit.a) coroborat cu prevederile art.68 alin.(7) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-cheltuieli în sumă de S lei, reprezentând 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității. Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.68 alin.(7) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a Normelor de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016.

Astfel, pentru anul 2016, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} - S \text{ lei} \times 16\% = S \text{ lei}$).

Contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei a fost stabilită suplimentar asupra bazei de impunere stabilită suplimentar pentru anul 2017 în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 5,5\%$) conform prevederilor art.155, art.156 și art.170 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III.Din analiza documentației existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestator, precum și a prevederilor legale în vigoare, se reține:

1.Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul în sumă totală de S lei, stabilind pentru perioada 2013-2016 un impozit pe venit suplimentar aferent acestora în sumă de S lei, în condițiile în care petenta nu a prezentat foi de parcurs din care să rezulte că autovehiculele au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În fapt, petenta înregistrează în perioada 2013-2016 cheltuieli cu combustibilul în sumă totală de S lei, astfel: în anul 2013 - S lei, în anul 2014 - 6.206 lei, în anul 2015 - S lei, iar în anul 2016 - S lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de S lei (50% din cheltuielile înregistrate) și au stabilit un impozit pe venit suplimentar aferent acestora în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 16\%$), motivat de faptul că petenta nu a prezentat documente (foi de parcurs) din care să rezulte utilizarea autovehiculului exclusiv în scopul desfășurării activității, fiind încălcate prevederile art.48 alin.(7) lit.l¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare și pct.39¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.68 alin.(7) lit.k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a Normelor de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016.

În drept, art.48 alin.(7) lit.l¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“Art.48- (7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

l¹) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.”,

iar pct. 39¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea acestui articol, prevede că:

“39¹. (1) În sensul prevederilor [art. 48](#) alin. (7) lit. l¹) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile prevăzute, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității au semnificațiile prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea [art. 145¹](#) din Codul fiscal din [titlul VI](#) "Taxa pe valoarea adăugată".

(2) Dacă vehiculele respective nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității, se limitează la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate conform [art. 48](#) alin. (4) și (5) din Codul fiscal legate de aceste vehicule, cu excepția cheltuielilor privind amortizarea pentru care se aplică regulile privind amortizarea prevăzute în [titlul II](#), după caz. În cadrul cheltuielilor supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile fiecărui vehicul, inclusiv cele

reprezentând: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta etc.

În vederea acordării deductibilității integrale la calculul venitului net anual, justificarea utilizării vehiculelor se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

Începând cu anul 2016, speței îi sunt aplicabile prevederile art.68 alin.(7) lit.k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, și anume:

“Art.68-(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

k) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg. și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosință. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.”,

precum și cele ale pct.7 alin.(7) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.68 alin.(7) lit. k) din Codul fiscal, mai sus-citat, și anume:

(7) În sensul prevederilor [art. 68](#) alin. (7) lit. k) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile prevăzute, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității au semnificațiile prevăzute la [pct. 68](#) alin. (6) din normele metodologice date în aplicarea [art. 298](#) din Codul fiscal*) din [titlul VII](#) "Taxa pe valoarea adăugată".

Dacă vehiculele respective nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității, se limitează la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate conform [art. 68](#) alin. (4) și (5) din Codul fiscal legate de aceste vehicule, cu excepția cheltuielilor privind amortizarea pentru care se aplică regulile privind amortizarea prevăzute la [art. 28 titlul II](#) din Codul fiscal, după caz. În cadrul cheltuielilor supuse limitării

fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile fiecărui vehicul, inclusiv cele reprezentând: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta etc.

În vederea acordării deductibilității integrale la calculul venitului net anual, justificarea utilizării vehiculelor se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

Din prevederile legale de mai sus, rezultă că nu sunt deductibile fiscal 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul venitului impozabil, efectuându-se pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a înregistrat în evidența contabilă în anii 2013, 2014, 2015 și 2016 cheltuieli cu combustibilul în sumă totală de S lei, fără a întocmi documente justificative și foi de parcurs, organele de inspecție fiscală stabilind că nu sunt deductibile fiscal 50% din aceste cheltuieli, respectiv S lei.

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că sunt deductibile integral cheltuielile pentru buna funcționare, întreținerea și echiparea autovehiculului deoarece acesta este deținut spre folosință în baza Contractului de comodat încheiat la data de 01.06.2011, fiind folosit în vederea deplasării la instanțele judecătorești, instituții publice, etc., pentru desfășurarea activității și în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind folosit pentru uzul său sau al familiei sale, întrucât petenta nu a demonstrat că vehiculul respectiv se înscrie în oricare dintre următoarele categorii: vehicule utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, vehicule utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, vehicule utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie, vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi și vehicule utilizate ca mărfuri în scop comercial, pentru ca aceste cheltuieli să fie integral deductibile la calculul venitului impozabil și nu a întocmit documente justificative și foi de parcurs care să demonstreze că acesta a fost utilizat exclusiv în scopul desfășurării activității.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal

Exemplarul 2/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Page 9 of 16

cheltuielile cu combustibilul în sumă totală de S lei și că petenta datorează impozitul pe venit în sumă de S lei, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de doamna X pentru acest capăt de cerere.

2.Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de S lei, reprezentând achiziții de: articole vestimentare, produse alimentare, produse farmaceutice, ruj, propolis, cancioc, ceas, jucărie, suport prosop, sifon duș, disc tăiere, șapă autonivelantă, cremă depilatoare, tencuială mecanizată, balsam, poșete, ochelari progresivi, analize progesteron, storcător legume și fructe,etc. și că petenta datorează impozitul pe venit în sumă de S lei, în condițiile în care aceste bunuri nu au fost achiziționate în folosul operațiunilor sale impozabile.

În fapt, petenta înregistrează pe cheltuieli, în perioada 2013-2016, achiziții de diverse bunuri: articole vestimentare, produse alimentare, produse farmaceutice, ruj, propolis, cancioc, ceas, jucărie, suport prosop, sifon duș, disc tăiere, șapă autonivelantă, cremă depilatoare, tencuială mecanizată, balsam, poșete, ochelari progresivi, analize progesteron, storcător legume și fructe,etc., în sumă totală de S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal deoarece nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, bunurile fiind utilizate de petentă pentru uzul personal sau al familiei sale, în baza prevederilor art.48 alin.(4) lit.a), coroborat cu prevederile art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.68 alin.(4) lit.a), coroborat cu prevederile art.68 alin.(7) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.48 alin.(4) lit.a) și alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“Art.48-(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;”

“Art.48-(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

iar art.68 alin.(4) și (7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“Art.68-(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente;

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Potrivit acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în cadrul activităților independente desfășurate în scopul realizării de venituri, justificate cu documente. De asemenea, sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli deductibile.

Totodată, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate în scopul realizării de venituri, precum și necesitatea achiziționării acestora în revine persoanei impozabile care a achiziționat bunurile respective.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a achiziționat produse alimentare, articole de îmbrăcăminte și încălțăminte, produse cosmetice, produse farmaceutice, ruj, propolis, cancioc, ceas, jucărie, suport prosop, sifon duș, disc tăiere, șapă autonivelantă, cremă depilatoare, tencuială mecanizată, balsam, poșete, ochelari progresivi, analize progesteron, storcător legume și fructe, etc. de la diverși furnizori, aceste bunuri nefiind achiziționate în scopul realizării de venituri, achiziția lor nefiind legată de obiectul de activitate al petentei, ci în folosul personal sau al familiei sale.

Astfel, 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.

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că investigațiile medicale, tratamentul medicamentos și achiziționarea unei perechi de ochelari progresivi au fost o necesitate deoarece având certitudinea că nu figurează în sistemul CASS în calitate de persoană asigurată, a fost nevoită să apeleze la sistemul medical privat pentru investigații medicale, diagnosticare și tratament, care au fost de natură a-i asigura un echilibru fizic și psihic în vederea desfășurării în continuare a activităților juridice, specifice profesiei și realizării veniturilor, acestea fiind deductibile în limita sumei de 400 euro/an, deoarece art.48

alin.(5) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...)

h) prima de asigurare voluntară de sănătate, conform legii, în limita echivalentului în lei a 250 euro anual pentru o persoană;”,

iar art.68 alin.(5) lit. h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...)

h) primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, plătite în scopul personal al contribuabilului, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual sau într-o formă de asociere, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru fiecare persoană;”

Astfel, sunt deductibile limitat, la nivelul echivalentului în lei a 250 euro anual, până la data de 01.01.2016, respectiv 400 de euro anual, începând cu data de 01.01.2016, cheltuielile cu prima de asigurare voluntară de sănătate, iar începând cu data de 01.01.2016 și cheltuielile cu serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, plătite în scopul personal al contribuabilului, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual sau într-o formă de asociere

Se reține faptul că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte că are încheiată o asigurare de sănătate sau că serviciile medicale îmbracă forma unui abonament.

Referitor la susținerea petentei precum că cheltuielile cu renovarea cabinetului, efectuate în anul 2016, au avut în vedere buna funcționare a cabinetului și asigurarea unei eficiențe termice bune, în vederea reducerii costurilor aferente consumului de energie termică, astfel că nu pot fi considerate ca fiind nedeductibile fiscal, nici aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum prevede pct.7 alin.(5) lit.r), dat în aplicarea art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din Hptărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(5) Sunt cheltuieli deductibile, cu titlu de exemplu următoarele:

(...)

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că cheltuielile efectuate de petentă în anul 2016 nu sunt de natura cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea cabinetului, ci cheltuieli cu reparații capitale, așa cum susține și petenta- pentru “asigurarea unei eficiențe termice bune”, astfel că cheltuielile ce aduc modificări ale parametrilor tehnici ai imobilului fiind în sarcina proprietarului.

În ceea ce privește susținerea petentei precum că cheltuielile cu articolele de vestimentație și produse cosmetice sunt necesare, putând fi apreciate ca fiind în strânsă legătură cu activitatea de serviciu, respectiv a desfășurării în mod demn a activității de avocat și pentru atragerea de venituri impozabile, fiind deductibile cel puțin parțial, nici aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum s-a arătat mai sus, aceste cheltuieli nu privesc activitatea petentei, nefiind efectuate în scopul realizării de venituri.

Referitor la omiterea unor documente reprezentând diferite plăți aferente perioadei 2013-2017 și descoperite după finalizarea inspecției fiscale, se reține faptul că doamna X, prin Declarația dată în data de 06.11.2019, declară că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate.

Având în vedere și faptul că petenta nu a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile la care face referire, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea contestației. Mai mult decât atât, petenta nu a depus niciun document în susținerea contestației.

Referitor la afirmația contestatoarei precum că față de momentul realizării inspecției fiscale, nu sunt aplicabile prevederile art.48 alin.(4) lit.a), alin.(7) lit. a) și alin.(7) lit. 1[^]1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ci dispozițiile art.25 alin.(3) lit.k)-m) și art.68 alin.(7) lit.a) din Codul fiscal actualizat, se reține faptul că temeiul de drept indicat de către organele de inspecție fiscală este corect, astfel: pentru perioada 01.01.2013-31.12.2015 sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru perioada 01.01.2016-31.12.2017, cele ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că, așa cum am arătat mai sus, achizițiile efectuate de petentă nu au fost în scopul realizării venitului, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de doamna X pentru acest capăt de cerere.

3.Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța pe fondul cauzei în ceea ce privește

contribuția de asigurări sociale de sănătate aferentă anului 2017 în sumă de S lei, în condițiile în care pentru această sumă petenta nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze din care să rezulte o situație diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, 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, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, urmare a inspecției fiscale efectuate la Cabinet avocat X, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina doamnei X obligația de plată a impozitului pe venit S lei, aferent perioadei 01.01.2013-31.12.2017 și a contribuției de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.01.2017-31.12.2017, din aceste sume petenta contestând impozitul pe venit în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei.

Deși petenta contestă impozitul pe venit în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei, aceasta aduce motivații numai în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de S lei, neaducând argumente și neinvocând temeuri de drept în susținerea propriei cauze în ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

a) motivele de fapt și de drept;

b) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„Art. 276 -Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

***Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”*,**

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr.X2014, se reține că *“în ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] este de observat că recurenta-reclamanta nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent*

constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”.

Prin contestația formulată împotriva 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, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, petenta contestă impozitul pe venit în sumă de **S lei** și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, dar nu aduce motivații în ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**.

Întrucât contestatoarea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeuri de drept în susținerea propriei cauze, se reține că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de doamna **X** pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de doamna **X** împotriva 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, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași- Inspecție Fiscală, pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei**.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de doamna **X** împotriva 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, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași- Inspecție Fiscală, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.