



MINISTERUL FINANTELOR

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală**
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestatii



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax: +0256 499 332
e-mail : info.adm@dgfptm.ro

DECIZIE nr.195/10.02.2017

privind modul de soluționare a contestației depusă de **X**, înregistrată la D.G.R.F.P
Timișoara sub nr....

Direcția generala regionala a finanțelor publice Timișoara a fost sesizata de D.G.R.F.P Iași – A.J.F.P Bacău cu adresa nr.BCG-AIF ..., asupra contestației formulată de **X** cu sediul in localitatea Bacău, ... jud.Bacău, CIF ... reprezentata legal prin dna. ..., in calitate de notar public, impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.BCG-AIF ... privind suma totala de ... lei reprezentand:

- impozit pe venit suplimentar: ... lei;
- C.A.S.S suplimentară: ... lei,

precum și a Raportului de inspecție fiscală nr.BCG-AIF ..., intocmite de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P Iași -A.J.F.P Bacău -Activitatea de Inspectie Fiscala.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala și poarta semnatura reprezentantului legal al petentei, fiind înregistrată la A.J.F.P Bacău sub nr.BCG-AIF ..., iar la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.....

Având in vedere adresele:

- nr. ... a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F, de delegare a competenței de soluționare;
 - nr. ... a D.G.R.F.P Iași de transmitere a dosarului contestației,
- înregistrate la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. 50472/07.12.2016, in temeiul art.3 alin.(2) din O.P.A.N.A.F Nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare si intrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de 268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015

privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, petenta solicită admiterea în totalitate a contestației formulate și pe cale de consecință, desființarea în întregime a actelor administrative fiscale atacate, motivele de fapt invocate fiind prezentate mai jos:

În anul 2013, X(denumit în continuare B.I.N.) a realizat un venit net în suma de 173.035 lei, organele de control au stabilit un venit net de ... lei, diferența rezultată de ... lei, considerând-o cheltuială nedeductibilă pe motivul că, deși aceasta sumă reprezintă contravaloarea chiriei la un aparat multifuncțional marca XEROX, tip ... un calculator PC marca Samsung ,aparate indispensabile și vitale desfășurării activității notariale,conform contractului de închiriere înregistrat la ANAF și prezentat organelor de control, acestea au apreciat că sumele de bani plătite de către B.I.N. cu titlu de chirie, nu pot fi luate în calcul.

Sustinerea organelor de inspecție că nu s-a prezentat document justificativ din partea proprietarului bunului este total netemeinică și nelegală, fiind invocate de petenta în acest sens , *pe de o parte*, dispozițiile Noului Codului Civil (art.916,917, coroborate cu art.935, 936, 937 și următoarele, în sensul că posesia bunurilor mobile are valoare de proprietate atâta timp cât proprietarul posedă bunul respectiv), iar *pe de altă parte*, notiunea de document justificativ potrivit art.48 alin 4 lit.a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, este pentru B.I.N. contractul de închiriere însoțit de dispoziția de plată (dispozițiile de plată în cazul de față pentru suma de lei), prin care B.I.N. a achitat către proprietarul ... suma datorată cu titlu de chirie . Mai mult de atât contractul de închiriere a fost înregistrat la organele fiscale în termenul legal, iar toate contribuțiile legale (impozitul pe venitul din cedarea folosinței bunurilor în cuantum de ... lei) a fost achitat la termen.

În ceea ce privește suma prezentată de organele de control cu titlu comparativ este total nejustificată și nu are niciun suport bazat pe o ofertă efectivă, nu reflectă un pret corect practicat pe piață, organele de control neprezentând toate condițiile în care se poate închiria un aparat multifuncțional, astfel:

- societățile care închiriază astfel de aparatură au o perioadă minimă de închiriere, astfel că pe lângă pretul de bază au și anumite condiții destul de restrictive care nu sunt în favoarea bunei desfășurări a activității X, cum ar fi taxarea la un număr minim de pagini, tot ceea ce depășește acest număr minim generând un cost suplimentar.

În anul 2014, X din Bacău a realizat un venit net în sumă de ... lei, organele de control au stabilit un venit net ... lei, diferența rezultată de ... lei, considerând-o cheltuială nedeductibilă pe motivul că, deși aceasta reprezintă contravaloarea chiriei sediului de activitate zilnică al B.I.N. ,conform contractului de închiriere anexat la prezenta și prezentat organelor de control, acestea au apreciat că suma de bani plătită de către X proprietarului

bunului imobil, nu poate fi luata in calcul deoarece ea depaseste media lunară a chiriei platita de contribuabili cu activitati similare.

Sustinerea organelor de control este nelegală și netemeinică pentru urmatoarele considerente:

- pe de o parte conventia partilor a fost ca aceasta sumă de bani sa reprezinte contravaloarea chiriei pe tot anul calendaristic 2014, nu doar pe luna decembrie 2014, chiar daca exista si un contract de comodat pe o perioada nedeterminata a carui valabilitate poate fi considerata incetata prin incheierea contractului de inchiriere, conform vointei partilor, legea nu interzice ca toata chiria aferenta unui an calendaristic sa fie achitata integral, intr-o singura transa, atata timp cat partile convin si sunt de acord cu acest lucru, iar venitul obtinut din chirii a fost supus impozitarii conform legilor in vigoare;

- pe de altă parte, suma apreciată de catre organele de control ca reprezentând media chiriei lunare pe care ar plati-o un contribuabil cu activitate similara este total nejustificata, atata timp cat ea nu se bazeaza pe o nota de fundamentare efectiva, mai mult decat atat nu s-a tinut cont nici de faptul ca X in cauza a platit chirie in anii anteriori in perioada 2006 - 2013 catre ... SRL Bacau, pentru un spatiu care nu avea aceleași facilități care le are spatiul prezent, astfel ca prin comparatie organele de control s-ar fi putut raporta la acesta chirie, ținând cont de toate facilitatile si utilitatile noului spatiu.

În anul 2015, X din Bacau a realizat un venit net in suma de ... lei, organele de control au stabilit un venit net de ... lei, diferenta rezultata de ... lei, considerand-o cheltuiala nedeductibila pe acelasi motiv precizat anterior la anul 2014, conform contractului de inchiriere anexat la prezenta , acestea au apreciat ca suma de bani platita de catre X proprietarului bunului imobil, nu poate fi luata in calcul, deoarece ea depaseste media lunara a chiriei platita de contribuabili cu activitati similare.

Desi atât pentru anul 2014, cât și pentru anul 2015 organele de control au sustinut aceleasi motive de fapt si de drept, invocând faptul că în speță organele fiscale pot recalcula cuantumul chiriei, deoarece situatiei prezentate i s-ar aplica dispozitiile art.11. alin 2, coroborat cu art.7. pct.21 lit. a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, aceasta sustinere este total nelegala si netemeinica, deoarece prezentul ... se incadreaza in notiunea prezentata de art.7 alin.1 lit.4 care prevede definitia notiunii de activitate independenta ca fiind "*orice activitate desfasurata cu regularitate de catre o persoana fizica, alta decat activitate dependenta*".

Or ... este infiintat si isi desfasoara activitatea in baza unor reglementari speciale, drept pentru care partile contractului de inchiriere nu sunt persoane afiliate in sensul dispozitiilor motivate de organele de control din Codul Fiscal, pentru ca articolul se refera pe de o parte la afilierea cu o persoana fizica, însă X este o entitate distincta de persoana fizica si nu este nici persoana juridica, in acest sens fiind si practica instantelor de judecata care si-au exprimat opinia prin Decizia nr.1072/2009 Secția Comerciala a Inaltei Curti de Casatie si Justitie.

Petenta apreciază că organele fiscale de control au considerat în mod abuziv și arbitrar cheltuiala cu chiria sediului X ca o cheltuială nedeductibilă, calificând-o ca o "tranzacție artificială", aceasta nefiind nici pe departe "artificială", atata timp cât are un conținut economic, scopul fiind desfasurarea activității notariale în bune condiții într-un imobil care să îndeplinească toate condițiile legale pentru acest lucru și implicit să genereze un venit impozabil, scopul nefiind acela de a evita impozitarea atata timp cât asupra venitului obținut din chirie s-au aplicat și platit, în termenul legal, impozitele aferente stabilite prin lege.

Cu privire la metoda comparării invocată de organele de control, acestea au invocat doi agenți economici cu activități similare, dar care pe de o parte nu se află în aceeași zonă, imobilele lor nu dispun de aceeași suprafață utilă și de aceleași facilități, iar pe de altă parte au fost luate pro-cauza, atata timp cât sunt agenți economici cu activități similare care au preturi aproximativ egale sau chiar mai mari decât ale X în cauză.

Fata de aceste considerente se apreciază că întreaga motivație de fapt și de drept invocată de organele de control în RIF este tendențioasă, confuză, în sensul că se invocă temeiuri de drept care nu sunt aplicabile prezentei situații de fapt.

Petenta consideră că nu se impune măsura sechestrului asigurator asupra contului X., având în vedere că în acest cont se colectează cu precădere taxe datorate bugetului de stat, care trebuie virate până la data de 25 a fiecărei luni, cum ar fi impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal precum și taxa datorată Agenției Naționale de Cadastru și Publicitate Imobiliară (ANCP), care trebuie achitate în mod obligatoriu și legal din contul X drept pentru care este de acord să fie adus în garanție bunul imobil proprietatea X. situat în municipiul Bacău, ... județul Bacău.

Se solicită organelor de soluționare a contestației să constate că cea mai mare parte a sumelor stabilite în urma controlului sunt deja achitate astfel:

- din suma de ... lei aferentă anului 2014 este achitată suma de ... lei încă din data de 19.11.2015 conform chitanței anexate la prezenta;
- din suma de ... lei aferentă anului 2015 este achitată suma de ... lei încă din data de 23.09.2015 și respectiv 18.12.2015, conform chitanțelor anexate la prezenta;
- din suma totală de ... lei reprezentant CAS aferentă veniturilor din perioadei 2012 - 2015, este achitată suma totală ... lei, cu următoarele plăți:
 - ... lei achitată în data de 20.12.2013, aferentă anului fiscal 2012, plătită cu anticipat, fără a avea decizie de impunere la aceeași dată (aceasta fiind emisă în iulie 2015);
 - ... lei achitată în data de 19.12.2014, conform chitanței anexate la prezenta cerere;
 - ... lei achitată în data de 23.09.2015, conform chitanței anexate la prezenta cerere;
 - ... lei achitată în data de 18.12.2015, conform chitanței anexate la prezenta cerere.

Ca urmare a celor prezentate anterior, petenta consideră ca și-a platit întotdeauna integral și în termenul legal toate obligațiile fiscale în decursul celor 10 ani de activitate notarială, a pus la dispoziția organelor de control toate documentele solicitate, a avut control fiscal ANAF și în anul 2013, pentru perioada 2007 - 2011 și nu au fost găsite nereguli în situația financiar-contabilă, cum nici în anul 2012 supus prezentului control nu au fost găsite astfel de nereguli.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Bacău – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

1. Cu privire la contribuția la asigurările sociale de sănătate datorată de reprezentantul legal al X.

Perioada supusă inspecției fiscale 01.01.2012-31.12.2015.

X funcționează în baza autorizației nr.... și a licenței de funcționare nr.... emisă de Ministerul Justiției.

Pentru perioada verificată (01.01.2012 - 31.12.2015) organele de inspecție fiscală au procedat la calculul CASS suplimentar aferent diferențelor în plus la venitul net, astfel cum sunt prezentate la Cap. IV din RIF.

Pentru anul 2013 baza impozabilă stabilită suplimentar de inspecția fiscală este de ... lei și are următoarea structură:

- ... lei cheltuielă nedeductibilă reprezintă contravaloare chirie aparat multifuncțional marca XEROX, tip Workcenter M20I și un calculator PC marca SAMSUNG, chirie aferentă lunilor noiembrie și decembrie 2013, conform contractului de închiriere nr...., încheiat între Y-sotul acesteia și X

-... lei, cheltuieli deductibile fiscal reprezentând chirie aparat multifuncțional, similar cu cel menționat în contractul de închiriere încheiat între X și sotul acesteia, Y calculat de către organele de inspecție fiscală, prezentate detaliat la capitolul impozit pe venit.

Aferent bazei de impunere stabilită suplimentar de ... lei (... lei baza suplimentară stabilită la control, la care se adaugă plățile privind contribuțiile sociale obligatorii, cheltuieli nedeductibile în suma de ... lei), conform prevederilor art .296²² alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, îi corespunde CASS (5.5%) stabilit suplimentar de plată în suma de ... lei.

Pentru anul 2014 baza impozabilă stabilită suplimentar de inspecția fiscală este de ... lei și are următoarea structură:

- ... lei cheltuieli nedeductibile reprezentând chirie spațiu comercial situat în Bacău, ..., închiriat între persoana fizică Z și X.

Organele de inspecție fiscală, identificând elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, conform pct. 65.2 dat în aplicarea art. 67 din Codul de procedură fiscală, au apreciat ca pretul chiriei (înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuielă deductibilă) stabilită în baza contractelor încheiate între

persoana fizica Z si X, este mult mai mare decat pretul chiriei platit in baza contractelor de inchiriere incheiate de alti contribuabili cu activitati similare.

- ... lei cheltuieli deductibile fiscal reprezentand chirie spatiu comercial, calculata si stabilita pentru luna decembrie 2014 de catre organele de inspectie fiscala, conform art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent bazei de impunere stabilita suplimentar de ... lei (... lei baza suplimentara stabilita la control, la care se adauga platile privind contributiile sociale obligatorii, cheltuieli nedeductibile in suma de ... lei), conform prevederilor art 296²² alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, îi corespunde CASS (5.5%) stabilit suplimentar de plata in suma de ... lei.

Pentru anul 2015 baza impozabila stabilita suplimentar de inspectie fiscala este de ... lei si are urmatoarea structura:

- ... lei cheltuieli nedeductibile reprezentand chirie spatiu comercial situat in Bacau, ..., inchiriat intre persoana fizica Z si X;

- ... lei cheltuieli deductibile fiscal reprezentand chirie spatiu comercial, calculata si stabilita pentru perioada 01.06.2015-31.12.2015 de catre organele de inspectie fiscala, conform art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent bazei de impunere stabilita suplimentar de ... lei (... lei baza suplimentara stabilita la control la care se adauga platile privind contributiile sociale obligatorii, cheltuieli nedeductibile in suma de ... lei), conform prevederilor art 296²² alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, îi corespunde CASS (5.5%) stabilit suplimentar de plata in suma de ... lei.

2.Cu privire la impozitul pe venit

Anul 2013

În urma inspectiei fiscale s-au constatat cheltuieli deductibile de ... lei, mai putin cu ... lei fata de cheltuielile inregistrate in contabilitate si declarate de ... lei.

Diferenta de ... lei are urmatoarea structura:

- ... lei cheltuiala nedeductibila reprezinta contravaloare chirie aparat multifunctional marca XEROX, tip Workcenter M20i si un calculator PC marca SAMSUNG, chirie aferenta lunilor noiembrie si decembrie 2013, conform contractului de inchiriere nr...., incheiat intre Y, sotul d-nei Z si X contract incheiat pentru doua luni, respectiv lunile noiembrie si decembrie 2016, chiria fiind de ... lei/luna, cheltuieli care nu au la baza documente justificative (solicitate de altfel prin nota explicativa si neprezentate la control), deoarece nu exista acte de provenienta a bunurilor sus mentionate de catre Y, prin care acesta face dovada ca este proprietarul bunurilor,

Organele de inspectie fiscala, identificand elementele care sunt cele mai apropiate situatie de fapt fiscale, conform pct. 65.2 dat in aplicarea art. 67 din

Codul de procedura fiscala, au apreciat ca pretul chiriei pentru un aparat multifunctional de tip XEROX stabilit intre partile afiliate in baza contractului de inchiriere inregistrat la A.J.F.P Bacau sub nr..., incheiat intre X si sotul si acesteia dl. Y , este mult mai mare decat pretul chiriei platit in baza ofertelor de inchiriere puse la dispozitia oganelor de inspectie fiscala de catre alti operatori economici.

- ... lei, cheltuieli deductibile fiscal reprezentand chirie aparat multifunctional, similar cu cel mentionat in contractul de inchiriere incheiat intre X si sotul si acesteia, dl.Y, care s-a determinat de catre organele de inspectie fiscala, conform art.11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au solicitat oferte privind inchirierea de aparate tip XEROX de la mai multi operatori economici care au ca obiect de activitate inchiriere aparate multifunctionale, respectiv de la S.C ... cu sediul in Bacau si de la S.C ... SRL, cu sediul in Iasi, in baza carora au stabilit ca pretul de piata pentru un aparat multifunctional este de ... lei (calculat pentru perioada noiembrie-decembrie 2013), calculat ca medie intre preturile practicate de cele doua societati, respectiv S.C ... practica un pret de inchiriere de ... lei/luna, iar S.C ... SRL practica un pret de inchiriere ... euro/luna.

Pentru selectarea adecvata a metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere organele de inspectie fiscala au avut in vedere urmatoarele elemente:

- metoda stabilita sa se apropie cel mai mult de modul in care isi desfasoara activitatea contribuabilul, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale;

-documentele si informatiile identificate sunt relevante pentru aplicarea metodei compararii preturilor, prevazuta la art.2 lit. a) din O.P.A.N.A.F nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Astfel, pentru anul 2013, s-a determinat un impozit pe venit suplimentar in suma de ... lei.

Anul 2014

In urma inspectiei fiscale s-au constatat cheltuieli deductibile de ... lei, mai putin cu ... lei fata de cheltuielile inregistrate in evidenta contabila si declarate de ... lei.

Diferenta de ... lei are urmatoarea structura:

- ... lei cheltuieli nedeductibile reprezentand chirie spatiu comercial situat in Bacau, ..., inchiriat intre persoana fizica Z si X (contract de inchiriere nr.... in care se mentioneaza ca termenul de inchiriere este de o luna zile incepand cu data de 01.12.2014 -31.12.2014, in suma de ... lei, modificata prin act aditional nr.1 / 18.12.2014, de la ... lei la ... lei).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru perioada 01.01.2014 - 30.11.2014, exista contract de comodat incheiat pe o perioada nedeterminata, intre Y si Z, in calitate de COMODANTI si X, in calitate de COMODATAR.

Organele de inspectie fiscala, identificand elementele care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, conform pct. 65.2 dat in aplicarea art. 67 din

Codul de procedura fiscala, au apreciat ca pretul chiriei (inregistrat in evidenta contabila ca si cheltuiala deductibila) stabilita in baza contractelor incheiate intre persoana fizica Z si X, este mult mai mare decat pretul chiriei platit in baza contractelor de inchiriere incheiate de alti contribuabili cu activitati similare.

- ... lei cheltuieli deductibile fiscal reprezentand chirie spatiu comercial, calculata si stabilita pentru luna decembrie 2014 de catre organele de inspectie fiscala, conform art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

Pentru selectarea adecvata a metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere organele de inspectie fiscala au avut in vedere urmatoarele elemente:

- metoda stabilita sa se apropie cel mai mult de modul in care isi desfasoara activitatea contribuabilul, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale;

- documentele si informatiile identificate sunt relevante pentru aplicarea metodei compararii preturilor, prevazuta la art. 2 lit. a) din O.P.A.N.A.F nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Pentru stabilirea pretului real al chiriei, organele de inspectie fiscala s-au deplasat la mai multi contribuabili care desfasoara aceeasi activitate in aceeaasi zona in care isi desfasoara activitatea si contribuabilul verificat, si au intocmit procese verbale de control inopinat stabilindu-se urmatoarele:

Suma de ...lei ca si cheltuiala deductibila s-a calculat ca media dintre pretul chiriei platit de B.I.N ..., cu sediul in Bacau, ... doar pentru luna decembrie (... euro calculat la cursul BNR din ziua platii, respectiv .., avand la baza contract de inchiriere incheiat intre ... si SC ROMTELECOM SA, chiria platindu-se astfel: pentru anul II si III locatorul va plati ... euro fara TVA - ...euro/mp pentru o suprafata de ... mp - iar pentru anul IV, V, si VI locatorul va plati o chirie de ... euro/mp fara TVA, plata chiriei facandu-se lunar conform contractului.) si pretul chiriei platit de ... cu sediul in Bacau, ... pentru luna decembrie... euro calculat la cursul BNR din ziua platii, respectiv ... lei, conform contract de inchiriere incheiat intre Birou Individual Notarialsi S.C ... „ Voiaj CFR” SA pentru suma ... euro/luna, plata chiriei facandu-se cu ordin de plata pe baza de factura, in lei la cursul BNR din ziua facturarii), reflectand cel mai bine pretul de piata al chiriei din zona respectiva, celelalte birouri notariale in care partile contractuale (titularul cabinetului notarial este si proprietarul spatiului comercial unde isi desfasoara activitatea cabinetul notarial) sunt incheiate in general contracte de comodat si mai putin contracte de inchiriere, iar acolo unde sunt incheiate contracte de inchiriere nu se reflecta corect pretul de piata al chiriei din zona respectiva, fiind supraevaluat.

Astfel, pentru anul 2014, s-a determinat un impozit pe venit suplimentar in sumă de ... lei.

Anul 2015

În urma inspecției fiscale s-au constatat cheltuieli deductibile de ... lei, mai puțin cu ... lei față de cheltuielile înregistrate în evidența contabilă și declarate de ... lei.

Diferența de ... lei are următoarea structură:

- ... lei cheltuieli nedeductibile reprezentând chirie spațiu comercial situat în Bacău, ..., închiriat între persoana fizică Z și X, în baza unui contract de închiriere nr.... în care se menționează că termenul de închiriere este de 7 (șapte) luni de zile începând cu data de 01.06.2015 - 31.12.2015, în sumă de ... lei pe lună respectiv, 140.000 lei pe an.

Organele de inspecție fiscală, identificând elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, conform pct. 65.2 dat în aplicarea art. 67 din Codul de procedură fiscală, au apreciat că prețul chiriei (înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuială deductibilă) stabilită în baza contractelor încheiate între persoana fizică Z și X, este mult mai mare decât prețul chiriei plătit în baza contractelor de închiriere încheiate de alți contribuabili cu activități similare.

- ... lei cheltuieli deductibile fiscal reprezentând chirie spațiu comercial, calculată și stabilită pentru perioada 01.06.2015-31.12.2015 de către organele de inspecție fiscală, conform art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru selectarea adecvată a metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele elemente:

- metoda stabilită să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale

- documentele și informațiile identificate sunt relevante pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prevăzută la art. 2 lit. a) din OPANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere

Pentru stabilirea prețului real al chiriei, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la mai mulți contribuabili care desfășoară aceeași activitate în aceeași zonă în care își desfășoară activitatea și contribuabilul verificat, și au întocmit procese verbale de control inopinat, stabilindu-se următoarele:

Suma de ... lei ca și cheltuială deductibilă s-a calculat doar pentru perioada 01.06.2015-31.12.2015 ca media dintre prețul chiriei plătit de (... euro calculat la cursul BNR din ziua plății, respectiv ... lei) și prețul chiriei plătit de ... (... euro calculat la cursul BNR din ziua plății, respectiv ... lei), reflectând cel mai bine prețul de piață al chiriei din zona respectivă, celelalte birouri notariale în care părțile contractuale (titularul cabinetului notarial este și proprietarul spațiului comercial unde își desfășoară activitatea cabinetul notarial) sunt încheiate în general contracte de comodat și mai puțin contracte de închiriere, iar acolo unde sunt încheiate contracte de închiriere nu se reflectă corect prețul de piață al chiriei din zona respectivă, fiind supraevaluat.

Astfel, pentru anul 2015, s-a determinat un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, se retin urmatoarele:

Potrivit art.93 si art.131 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

ART.93

" (1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

- a) prin declarație de impunere, în condițiile [art. 95](#) alin. (4) și [art. 102](#) alin. (2);
- b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(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.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

Astfel, din prevederile legale invocate reiese ca raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexa a acesteia.

Se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc in urma inspectiei fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanta si este susceptibila de a fi contestata, la baza acesteia stand constatările din raportul de inspectie fiscala.

Astfel, titlul de creanta si actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creeaza o situatie juridica noua prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contribuabilului.**

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, se prevede expres ca obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Totodată, conform Instrucțiunilor privind întocmirea și obiectivele minime ale Raportului de inspecție fiscală din Anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F nr.1181/2007, privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală:

“CAP. 5- Discuția finală cu contribuabilul

1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se vor consemna, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.

În caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discuția finală, acest fapt va fi menționat expres în raport.

De asemenea, se va prezenta o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală.

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se va prezenta rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere.”

CAP. 7 - Anexe

Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la Raportul de inspecție fiscală se vor anexa situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare susținerii constatărilor, fiind parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.

Tabelele sau situațiile se întocmesc ori de câte ori este necesară sintetizarea unui număr mai mare de documente sau operațiuni și în toate cazurile în care se prezintă și se susțin constatările din Raportul de inspecție fiscală.

Tabelele și situațiile anexate la Raportul de inspecție fiscală vor fi semnate de organele de inspecție fiscală și, pentru luare la cunoștință, de către reprezentantul societății.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.,

Luând în considerare contestarea de către petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. ..., D.G.R.F.P Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată de petentă împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.... privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, la baza emiterii acesteia stând Raportul de inspecție fiscală nr. BCG-AIF ...

X are sediul în localitatea Bacău, ... CIF ... CNP ...

*Cauza supusă soluționării o reprezintă dacă **cheltuielile** cu chiria spațiului în care își desfășoară activitatea X, precum și a celor cu chiria echipamentelor electronice, **în cuantumul înregistrat în evidențele contabile ale petentei, sunt deductibile**, în condițiile în care metoda de recalculare a venitului impozabil aplicata de organele de inspecție fiscală nu respecta temeiurile de drept incidente speței.*

III.1. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de ... lei

*1.Cu privire la **natura cheltuielilor** efectuate de petenta cu închirierea unor echipamente electronice în sumă de ... lei*

În fapt, în perioada noiembrie-decembrie 2013, petenta înregistrează în evidențele contabile suma ... lei reprezentând c/v chirie aparat multifuncțional marca XEROX, tip Workcenter M20i și un calculator PC marca SAMSUNG, conform contractului de închiriere nr....., încheiat între Y, sora d-nei Z și X, contract încheiat pentru două luni, respectiv lunile noiembrie și decembrie 2016, chiria fiind de ... lei/lună.

Organele de inspecție fiscală au solicitat oferte privind închirierea de aparate tip XEROX de la 2 operatori economici care au ca obiect de activitate închiriere aparate multifuncționale, unul cu sediul în Bacău și unul cu sediul în Iași, în baza cărora au stabilit că prețul de piață pentru închirierea unui aparat multifuncțional, pentru perioada noiembrie/decembrie 2013, este de ...lei, folosind metoda comparării prețurilor prevăzută la art.2 lit.a) din OPANAF 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere și invocând art.11 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, petenta susține că suma prezentată de organele de control cu titlu comparativ este total nejustificată și nu are niciun suport, bazat pe o ofertă efectivă, nu reflectă un preț corect practicat pe piață, organele de control neprezentând toate condițiile în care se poate închiria un aparat multifuncțional, astfel:

- societatile care inchiriaza astfel de aparatura au o perioada minima de inchiriere, astfel ca pe langa pretul de baza au si anumite conditii destul de restrictive care nu sunt in favoarea bunei desfasurari a activitatii X, cum ar fi taxarea la un numar minim de pagini, tot ceea ce depășește acest număr minim generand un cost suplimentar.

Urmare analizei efectuate de organul de soluționare, se constată că organele de inspecție fiscală, deși inițial au considerat că pentru echipamentele electronice închiriate, proprietarul acestora, respectiv dl. Y sotul d-nei Z , nu poate face dovada cu documente că este proprietarul bunurilor, ulterior, în stabilirea suplimentară a obligațiilor fiscale de natura impozitului pe venit si a CASS aferente cheltuielilor cu chiria echipamentelor electronice, și-au reconsiderat punctul de vedere, acordând deductibilitate acestui tip de cheltuială doar la nivelul determinat ca urmare a aplicării metodei comparării prețurilor.

În drept, sunt incidente prevederile art.48 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Legea 571 /2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare:

“ART. 48

(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,

(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;”

Sub aspectul utilității echipamentelor electronice in cadrul activităților desfășurate în scopul realizării de venituri, acest lucru nu poate fi pus la îndoială, având în vedere că toate activitățile derulate în cadrul unui birou notarial, conform obiectului de activitate, necesită acuratețe, corectitudine, aspect estetic al documentelor eliberate, precum și încadrarea într-un interval de timp rezonabil în întocmirea și eliberarea lor.

În ceea ce privește documentul care stă la baza înregistrărilor in contabilitate a cheltuielilor efectuate cu utilizarea acestor echipamente, apreciem că existența unui contract de închiriere între proprietarul echipamentelor, dl. Y și utilizatorul lor, respectiv X - contract care a fost prezentat și înregistrat la organele fiscale din cadrul A.J.F.P Bacău sub nr.... și pe baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit pe anul 2013, prin care a fost stabilit în sarcina dlui Y un impozit pe venituri din cedarea folosinței bunurilor în sumă de ... lei – echivalează cu forța probantă a unui document de achiziție/cumpărare de la un operator economic cu un astfel de obiect de activitate, asupra căruia nu ar fi acționat suspiciunea organelor de inspecție fiscală referitoare la proveniența echipamentelor.

În speță sunt incidente și prevederile Legii nr.287 din 17 iulie 2009, republicată, privind Codul civil, referitoare la faptul că posesia bunurilor mobile are valoare de proprietate atâta timp cât proprietarul posedă bunul respectiv:

„ART. 916

Noțiune

(1) Posesia este exercitarea în fapt a prerogativelor dreptului de proprietate asupra unui bun de către persoana care îl stăpânește și care se comportă ca un proprietar.

(2) Dispozițiile prezentului titlu se aplică, în mod corespunzător, și în privința posesorului care se comportă ca un titular al altui drept real, cu excepția drepturilor reale de garanție.

ART. 917

Exercitarea posesiei

(1) Posesorul poate exercita prerogativele dreptului de proprietate asupra bunului fie în mod nemijlocit, prin putere proprie, fie prin intermediul unei alte persoane.

ART. 935

Prezumția de titlu de proprietate

Oricine se află la un moment dat în posesia unui bun mobil este prezumat că are un titlu de dobândire a dreptului de proprietate asupra bunului.

ART. 936

Opozabilitatea față de terți

Cu excepția cazurilor prevăzute de lege, posesia de bună-credință a bunului mobil asigură opozabilitatea față de terți a actelor juridice constitutive sau translativ de drepturi reale.”

Pe cale de consecință, se constată că în ceea ce privește închirierea echipamentelor electronice, **sub aspectul justificării cu documente a operațiunii**, petenta a respectat condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse.

În ceea ce privește caracterul deductibil al cheltuielii cu chiria echipamentelor electronice înregistrată în contabilitatea **X**, acesta este dat de respectarea regulilor generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor și anume:

- a) să fie efectuate în interesul direct al activității;
- b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Cu titlu de exemplu, la pct.38 din Normele date în aplicarea Titlului III, mai-sus citate, se precizează că reprezintă cheltuielă deductibilă și chiria aferentă utilajelor și altor instalații utilizate în desfășurarea activității, în baza unui contract de închiriere.

Se reține, având în vedere cele prezentate, că atât proprietarul echipamentelor electronice, dl. Y, cât și utilizatorul acestora, X, au respectat prevederile legale referitoare la declararea veniturilor și recunoașterea cheltuielilor în contabilitate, aspecte fiscale care rezultă din derularea contractului de închiriere încheiat între cele două părți.

2. Cu privire la cuantumul chiriei achitată de X pentru echipamentele electronice (... lei/luna în perioada noiembrie-decembrie 2013) și cuantumul chiriei achitată pentru spațiul situat în Bacău, ...parter, în care X își desfășoară activitatea (... lei pentru perioada 2014-decembrie 2015).

2.1 În speță sunt aplicabile prevederile Titlului III – Impozit pe venit din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile din Normele date în aplicarea acestui Titlu, după cum urmează:

„ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri...

(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;”

Norme metodologice:

“ 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.

Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:

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, inclusiv în cazul cheltuielilor reprezentând plăți efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu :

- chiria aferentă spațiului în care se desfășoară activitatea, cea aferentă utilajelor și altor instalații utilizate în desfășurarea activității, în baza unui contract de închiriere; »

Cod fiscal:

ART. 62 Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor

(1) Venitul brut din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendarea bunurilor agricole, reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură stabilite potrivit contractului încheiat între părți, pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării acestora.

ART. 82 Stabilirea plăților anticipate de impozit

(1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, cedarea folosinței bunurilor, activități agricole impuse în sistem real, prevăzute la [art. 71](#) alin. (5), precum și din silvicultură și piscicultură, cu excepția veniturilor din arendare, sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc

(2) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii. În cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (3), contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. [...]

Pentru declarațiile privind venitul estimat/norma de venit depuse în luna decembrie nu se mai stabilesc plăți anticipate, venitul net aferent perioadei până la sfârșitul anului urmând să fie supus impozitării potrivit deciziei de impunere emise pe baza declarației privind venitul realizat.

Pornind de la temeiurile legale mai sus citate, constatăm ca persoana fizică Y, în calitate de contribuabil care obține venituri din cedarea folosinței bunurilor, înregistrează la AJFP Bacău sub nr...., contractul de închiriere încheiat cu X al cărui obiect îl constituie închirierea unui aparat multifuncțional marca XEROX, tip Workcenter M20i și un calculator PC marca SAMSUNG, al căror an de dobândire nu este menționat nici de organele de inspecție fiscală și nici de petentă, document pe baza căruia organele fiscale emit Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit pe anul 2013, prin care **a fost stabilit în sarcina dlui Y un impozit pe venituri din cedarea folosinței bunurilor în sumă de ... lei .**

Impozitul a fost **achitat** la Trezoreria Municipiului Bacău cu chitanța seria TS10 nr....

Se reține, având în vedere cele prezentate, că atât proprietarul echipamentelor electronice, dl. Y, cât și utilizatorul acestora, X, au respectat prevederile legale referitoare la declararea veniturilor și recunoașterea cheltuielilor în contabilitate, aspecte fiscale care rezultă din derularea contractului de închiriere încheiat între cele două părți.

2.2 Prin Raportul de inspecție fiscală, **organele de inspectie fiscala** au apreciat ca prețul chiriei pentru un aparat multifuncțional de tip XEROX, stabilit între Y și X, considerate părți afiliate, în baza contractului de închiriere înregistrat la A.J.F.P Bacau sub nr.26193/25.10.2013, este mult mai mare decât pretul chiriei plătit în baza ofertelor de închiriere puse la dispoziția oganelor de inspectie fiscala de către alți operatori economici, respectiv S.C ... cu sediul în Bacau și S.C ...SRL, cu sediul în Iasi, în baza cărora **au stabilit că prețul de piață pentru închirierea unui aparat multifuncțional este de ... lei** (calculat pentru perioada noiembrie-decembrie 2013), calculat ca medie între preturile practicate de cele două societati, respectiv S.C ... practica un pret de închiriere de ... lei/luna, iar S.C ... SRL practica un pret de închiriere de ... euro/luna.

De asemenea, tot în Raportul de inspecție fiscală s-a consemnat că între X în calitate de chiriaș și persoana fizică Z, în calitate de proprietar, s-a încheiat un contract de închiriere nr.... pentru un spațiu situat în Bacău, ..., în care Biroul Notarial își desfășoară activitatea și pentru care s-a achitat o chirie în sumă de ... lei în luna decembrie 2014 (termenul de închiriere fiind de o luna zile începând cu data de 01.12.2014 și până la 31.12.2014, prin contestație petenta susținând că reprezintă de fapt chiria pe tot anul 2014) și ... lei , în baza contractului de închiriere nr.... în care se menționează ca termenul de închiriere este de 7(sapte) luni de zile începând cu data de 01.06.2015 și până la 31.12.2015.

Apreciind chiria înregistrată de petentă în contabilitate și considerată de aceasta cheltuielă deductibilă, ca fiind cu mult peste media chiriilor practicate pe piață, organele de inspecție fiscală au estimat o altă valoare a chiriei, prin calcularea unei medii între nivelul chiriilor plătite de alte Birouri Notariale.

Pentru selectarea adecvată a metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspectie fiscala au avut în vedere ca metoda stabilită să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale și faptul că documentele și informațiile identificate sunt relevante pentru aplicarea metodei comparării preturilor, prevăzută la art.2 lit. a) din O.P.A.N.A.F nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Analizând modul de abordare a acestei spețe de către organele fiscale, încadrarea ei în temeuri de drept corespunzătoare și aplicarea corectă a legislației, se rețin următoarele:

Ajustarea veniturilor sau a cheltuielilor de către autoritatea fiscală se aplică în cazul tranzacțiilor între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. Astfel, **stabilirea prețului la care se desfășoară tranzacțiile între persoane afiliate ține de materia prețurilor de transfer**, reglementată de prevederile art.11 alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și pct.22 – 41 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal,

precum și O.P.A.N.A.F nr.222/2008, actualizat, privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, aplicabile perioadei 2013-2015 supusă controlului:

„ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.,
Norme Metodologice în aplicarea art.(11)

„22. Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de ... servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.,,

Așadar, în situația în care se analizează tranzacții între părți afiliate, ajustarea veniturilor sau a cheltuielilor uneia dintre părți se face aplicând una din metodele enumerate la lit.a)-d) ale art.11 alin.(2) Cod fiscal, mai-sus citat.

Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții datorate bugetului general consolidat al statului reprezintă o altă situație în care autoritatea fiscală efectuează ajustarea veniturilor și cheltuielilor, reglementată de prevederile art.106 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ ART. 106 Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare

(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la [art. 107](#) alin. (1) - (4);

b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.

(3) în situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.

(4) în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central și în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impozitare, organul fiscal poate folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impozitare, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.,

O.P.A.N.A.F nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere a fost emis în aplicarea prevederilor art.67 din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, procedura

aprobată fiind valabilă, la data soluționării contestației și în cazul aplicării prevederilor art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și la art.1 și 2 prevede:

„ART. 1

(1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

ART. 2

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

b) metoda fluxurilor de trezorerie;

c) metoda marjei;

d) metoda produsului/serviciului și volumului;

e) metoda patrimoniului net.,

Se observă că metodele pe care le poate utiliza autoritatea fiscală în situația stabilirii prin estimare a bazelor de impunere sunt cele enumerate la lit.a)-e) și nu altele, iar situațiile în care se poate face această estimare sunt cele în care **documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete** sau documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Concluzionând, art.11 alin.(2) Cod fiscal se referă la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate, fiind precizate și metodele folosite în acest scop, iar O.P.A.N.A.F nr.3389/2011 stabilește modul de determinare a bazei de impunere prin procedeul estimării, fiind de asemenea precizate metodele utilizate în acest sens și cazurile în care se aplică.

În speța dedusă judecății, **organele de inspecție fiscală au considerat ca incorecte** informațiile conținute de documentele prezentate de petentă, respectiv contractele de închiriere pentru echipamente electronice și spațiul în care își desfășoară activitatea X pentru perioada 2013-2015, caracterul de „*incorect*” fiind dat de cuantumul chiriei achitată pentru utilizarea acestor bunuri, dar au abordat și aspectul afilierii dintre dl. Y, soțul doamnei Z și X.

D.G.R.F.P. Timișoara ca organ competent în soluționare, conform delegării de competență, în scopul soluționării contestației în condițiile legii, văzând **motivele petentei din contestația formulată**, a identificat Decizia Civilă nr. 1072/2009 a Secției Comerciale a Î.C.C.J., constatând că această instanță de

control judiciar, a statuat cu puterea evidenței, în considerarea dispozițiilor O.U.G. nr. 44/2008 că „*persoana fizică autorizată are un statut de entitate juridică distinct de cel al persoanei fizice și că persoana fizică are un patrimoniu de afectățune distinct de cel al persoanei fizice.*”

Examinând starea de fapt consemnată în RIF care a stat la baza emiterii deciziei contestate, se constată că organele de inspecție fiscală au considerat ca aplicabile în cauză dispozițiile art. 11 alin. (2) coroborate cu art. 7 pct. 21 lit. a) din Codul fiscal.

“ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

(...)

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode: (...)

Art. 7 pct. 21:

“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;”

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că **X** nu este o persoană fizică afiliată cu altă persoană fizică, nefiind îndeplinită condiția *sine qua non* de la pct. 21 lit.a) al art.7 Cod fiscal, în sensul că **X** a cărui activitate este reglementată de dispozițiile Legii nr. 36/1995 nu are calitate de soț/soție sau rude până la grad al III-lea inclusiv.

Pentru aceste motive rezultă că ipoteza legală cuprinsă la lit. a) a pct. 21 al art. 7 Cod Fiscal pe care și-a bazat constatările inspecția fiscală nu se confirmă, astfel că D.G.R.F.P. Timișoara se află în situația imposibilității stabilirii stării de

fapt în cauza dedusă judecării prin raportare la temeiurile de drept invocate în fundamentarea deciziei contestate, atâta vreme cât, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, **X** nu este o persoană fizică afiliată.

În virtutea principiului general de drept „*Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*” inspectia fiscală nu a analizat starea de fapt constatată la **X** prin raportare la normele legale care conțin precizări exprese referitoare la reglementarea veniturilor și cheltuielilor aferente activităților independente, în categoria cărora se încadrează și profesiile libere de natura activităților notariale.

În altă ordine de idei, subdimensionarea sau supradimensionarea unor prețuri practicate în tranzacțiile desfășurate pe piață, pentru bunurile livrate sau serviciile prestate între doi sau mai mulți parteneri, este necesar a fi justificată atunci când are ca scop diminuarea bazei impozabile și când obligațiile fiscale ce rezultă din aceste tranzacții sunt asumate și îndeplinite deficitar fie de o parte, fie de cealaltă, fie de amândouă.

În speță, așa cum am arătat, **dl. Y și-a declarat venitul obținut în anul 2013 din închirierea echipamentelor electronice și a plătit impozitul aferent determinat de organele fiscale.** Or în situația în care organele de inspecție fiscală au reconsiderat evidențele **X** prin diminuarea cheltuielilor cu chiria echipamentelor menționate, în scopul reflectării prețului de piață al serviciilor, aceasta reconsiderare trebuie să se efectueze și la cealaltă persoană afiliată implicată, respectiv la **dl. Y**, conform prevederilor pct.22 din Normele metodologice de aplicare a art.11 Cod fiscal, anterior citate.

Referitor la modul în care **d-na Z** și-a îndeplinit **obligațiile declarative rezultate din obținerea de venituri ca urmare a cedării folosinței bunurilor** (închirierea spațiului către **X** pe anul 2014, precizăm că prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2014 nr..., s-a stabilit în sarcina d-nei **Z** un impozit de plată în sumă de ... lei, achitat de sus-numita în data de 19.11.2015 la Trezoreria municipiului Bacău cu chitanța seria TS061 nr...

În ceea ce privește **anul 2015**, în Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că **X** achită suma de ... lei către **d-Z** cu titlu de chirie spațiu, stabilită prin contractul de închiriere nr.... încheiat pe o perioadă de 7 luni, respectiv 01.06.2015-31.12.2015, sumă considerată de organele fiscale mult prea mare față de prețurile practicate în zonă.

Din actele existente la dosarul cauzei rezultă că **d-na Z** și-a îndeplinit **obligațiile declarative rezultate din obținerea de venituri ca urmare a cedării folosinței bunurilor** pe anul 2015, achitând un impozit pe venit în sumă de ... lei aferent veniturilor obținute, în data de 23.09.2015 și 18.12.2015 la Trezoreria municipiului Bacău, cu chitanțele seria TS061 nr....

Deși organele de inspecție fiscală nu fac vorbire de aceste aspecte în actul încheiat, respectiv de faptul că diminuarea unei cheltuieli la un participant la tranzacție înseamnă obținerea unui venit corespunzător la cealaltă parte, subliniem

faptul că analiza unilaterală, din punct de vedere fiscal, a unei tranzacții în care sunt implicați doi participanți, cu drepturi și obligații egale, conduce la stabilirea unor obligații suplimentare insuficient motivate și care nu corespund unei situații de fapt reale și corecte.

Organele de inspecție fiscală nu au fundamentat starea de fapt constatată cu precizări referitoare la declararea de către dl. Y și dna Z a veniturilor realizate din chirii în perioada 2013-2015, așa după cum am prezentat în cele de mai sus, rezumându-se la a recalcula impozitul pe venit datorat de X prin considerarea cheltuielilor cu chiria efectuate de acesta ca nedeductibile.

Astfel, luând în considerare toate aspectele prezentate, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra bazei impozabile suplimentare stabilită de organele de inspecție fiscală, întrucât starea de fapt consemnată de organele de inspecție fiscală în actul administrativ fiscal încheiat nu cuprinde toate aspectele relevante în speță, ținând cont și de actele existente la dosarul cauzei și asupra cărora organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat.

În ceea ce privește caracterul de „*incorect*” al evidențelor X, menționat de temeiurile legale în baza cărora se efectuează estimarea bazei de impunere, acesta este dat, în accepțiunea organelor de inspecție fiscală, de quantumul chiriei achitată pentru utilizarea echipamentelor electronice și a spațiului. Pentru acest motiv s-a aplicat metoda de comparare a prețurilor în vederea determinării unui preț de piață considerat corect de autoritățile fiscale, metodă însă specifică reconsiderării evidențelor în cazul tranzacțiilor între părți afiliate.

Informațiile utilizate de organele de inspecție fiscală în estimarea bazei de impunere au fost obținute de la operatori economici care au același obiect de activitate ca și petenta, dar care nu își desfășoară activitatea în aceeași zonă sau în imediata apropiere și despre care organele de inspecție nu oferă informații referitoare la volumul de activitate, număr de salariați, segmentul de clienți căruia i se adresează, mod de încasare a contravalorii serviciilor prestate, dimensiunile și compartimentarea spațiului, tarife practicate, elemente absolut necesare pentru a putea efectua o comparabilitate corectă a nivelului chiriilor percepute. Metoda comparării prețurilor presupune identificarea acelor operatori economici care își desfășoară activitatea **în condiții similare, cât mai apropiate de cele ale persoanei** pentru care se face reconsiderarea veniturilor și cheltuielilor pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau **servicii comparabile** către persoane independente.

Referitor la acest aspect, prin contestație petenta subliniază că a platit chirie și în anii anteriori, în perioada 2006 – 2013, către SC ... SRL Bacău, pentru un spațiu care nu avea aceleași facilități care le are spațiul prezent, astfel ca prin comparație organele de control s-ar fi putut raporta la această chirie, ținând cont de toate facilitățile și utilitățile noului spațiu, lucru pe care însă nu l-au făcut.

Având în vedere considerentele prezentate, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra bazei impozabile suplimentare stabilită de organele de

inspecție fiscală, în condițiile în care nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de petent.

În consecință, având în vedere prevederile art. 279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“ 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 al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. ,,

se va desființa Decizia de impunere nr.BCG-AIF 6143/21.07.2016 emisă de Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Bacău , pentru suma de 64.810 lei reprezentând impozit pe venit suplimentar , urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, **în conformitate cu prevederile legale incidente în speță**, și cele precizate în prezenta decizie.

Potrivit prevederilor art.279 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

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

Având în vedere că, așa cum s-a reținut în cele ce preced, inspecția fiscală nu a demonstrat că **X** este o persoană fizică pentru a se putea face aplicațiunea dispozițiilor exprese ale art.11 alin.(2)Cod fiscal, la reanalizarea stării de fapt fiscale urmează ca organele fiscale să fundamenteze, dacă este cazul, aplicarea în cauză a celor conținute la art.11 alin.(1), în sensul demonstrării scopului acestei operațiuni de închiriere de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate, în condițiile în care, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că între **X** și persoana fizică **Z** în calitate de proprietar al imobilului situat în Bacău, Str... precum și între **X** și **Y**, au fost încheiate contracte de închiriere, persoanele fizice în calitate de proprietari obținând venituri din cedarea folosinței bunurilor declarate în condițiile legii și în legătură cu care a fost achitat impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor.

III.1. Referitor la C.A.S.S suplimentară în sumă de 24.248 lei

Pentru perioada verificata (01.01.2012 - 31.12.2015) organele de inspectie fiscala au procedat la calculul CASS suplimentar în sumă de ... lei, aferent diferentelor in plus stabilite la venitul net.

Pentru anul 2013 baza impozabila stabilita suplimentar de inspectia fiscala este de ... lei. Aferent bazei de impunere stabilita suplimentar de ... lei (... lei baza suplimentara stabilita la control, la care se adauga platile privind contributiile sociale obligatorii, cheltuieli nedeductibile in suma de ... lei), conform prevederilor art .296²² alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, îi corespunde CASS (5.5%) stabilit suplimentar de plata in suma de ... lei.

Pentru anul 2014 baza impozabila stabilita suplimentar de inspectia fiscala este de 245.642 lei. Aferent bazei de impunere stabilita suplimentar de ... lei (245.642 lei baza suplimentara stabilita la control, la care se adauga platile privind contributiile sociale obligatorii, cheltuieli nedeductibile in suma de ... lei), conform prevederilor art 296²² alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, îi corespunde CASS (5.5%) stabilit suplimentar de plata in suma de ... lei.

Pentru anul 2015 baza impozabila stabilita suplimentar de inspectia fiscala este de ... lei. Aferent bazei de impunere stabilita suplimentar de ... lei (... lei baza suplimentara stabilita la control la care se adauga platile privind contributiile sociale obligatorii, cheltuieli nedeductibile in suma de ... lei), conform prevederilor art 296²² alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, îi corespunde CASS (5.5%) stabilit suplimentar de plata in suma ... lei.

Deși la dosarul cauzei petenta a depus copii după documentele de plată cu care a fost achitată către buget CASS aferentă veniturilor obținute din cedarea folosinței bunurilor de către dna Z în perioada 2014-2015, organele de inspectie fiscală nu au consemnat în actul administrativ fiscal încheiat acest aspect, nepronunându-se asupra acestor documente, în aceste condiții starea de fapt prezentată de organele de inspectie fiind una neconformă cu cea reală.

Întrucât pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, prin recalcularea bazei impozabile, în soluționarea contestației s-a pronunțat o soluție de desființare, urmând ca organele de inspectie fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă, și întrucât baza de calcul pentru CASS este prevăzută la art .296²² alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 296²² 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. 296²¹](#) 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.,,,

având în vedere prevederile art. 279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“ 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 al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. ,,

se va desființa Decizia de impunere nr.BCG-AIF ... emisă de Inspekția Fiscală din cadrul AJFP Bacău , pentru suma de ... lei reprezentând CASS suplimentară , urmând ca organele de inspekție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, **în conformitate cu prevederile legale incidente în speță**, și cele precizate în prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate, în temeiul art.279 alin. (5) din Legea nr.207/2015, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, se

D E C I D E:

1. Desființarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekțiilor fiscale la persoane fizice nr.... privind suma totala de ... lei reprezentand:

- impozit pe venit suplimentar: ... lei;
- C.A.S.S suplimentară: ... lei,

care a făcut obiectul contestației formulată de **X** , urmând ca organele de inspekție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

2. Prezenta decizie se comunica la:

- **X** cu sediul în localitatea Bacău, ...
- D.G.R.F.P Iași - A.J.F.P Bacău – Inspekție Fiscală P.F.1, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F nr.3741/2015.

Decizia este definitiva in sistemul căilor administrative de atac si poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Timiș sau Tribunalul Bacău, in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,