



DECIZIA NR. 3476/25.05.2016

privind soluționarea contestației formulate de

doamna X din Bacău,

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspecție

Fiscală sub nr.a.f.j.i.f./..... și la

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub

nr.ISR_REG.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Inspecția Fiscală Persoane Fizice din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/....., cu privire la contestația formulată de **doamna X** cu domiciliul în municipiul Bacău, str....., județul Bacău și locul de desfășurare a activității în municipiul Bacău, județul Bacău, cod numeric personal, în calitate de reprezentant legal al **X**.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală sub nr.a.f.j.i.f./....., a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..... privind impozitul pe venit stabilit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... și are ca obiect suma totală de lei, reprezentând:

- impozit pe venit suplimentar aferent anului 2012 în sumă de S lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de S lei;
- impozit pe venit suplimentar aferent anului 2013 în sumă de S lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de S lei;
- impozit pe venit suplimentar aferent anului 2014 în sumă de S lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de S lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate suplimentară în sumă de S lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de S lei.

Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră "(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare" și „(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”,

contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Contestația este semnată de către contestatoarele, în persoana **doamnei BURLUI BUZNEA LĂCRĂMIOARA**.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal a fost primit sub semnătură în data de **17.12.2015**, așa cum rezultă din adresa nr....., iar contestația a fost depusă în data de **31.12.2015**, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecția Fiscală unde a fost înregistrată sub nr.a.f.j.i.f./.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. Doamna X Bacău, contestă Decizia de impunere nr..... privind impozitul pe venit stabilit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de organele de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., prin care a fost obligată la plata sumei totale de **S lei**, sumă ce reprezintă impozit pe venit în valoare de S lei, accesorii aferente impozitului pe venit în valoare de **S lei**, contribuția de asigurări sociale de sănătate suplimentară în valoare de S lei și accesorii aferente contribuției în valoare de S lei, motivând următoarele:

Părțile contractului de închiriere nu sunt persoane afiliate în sensul art.7 pct.21 din Codul fiscal, pentru că articolul se referă pe de o parte la afilierea cu persoana fizică, însă biroul notarial este o entitate distinctă de persoana fizică (în acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție în decizia nr.1072/2009 - Secția Comercială), iar pe de altă parte biroul notarial nu este o persoana juridică, pentru a se face aplicarea art.7 pct.21 lit.b) din Codul fiscal.

Portivit art.7 pct.21 din Codul fiscal, prețul la care se transferă bunurile ori se prestează serviciile între persoanele afiliate reprezintă preț de transfer, însă conform art.7 pct.32 din Codul fiscal, transfer înseamnă orice vânzare, cesiune sau înstrăinare a dreptului de proprietate, schimbul unui drept de proprietate cu servicii ori cu un alt drept de proprietate, precum și transferul masei patrimoniale fiduciare în cadrul operațiunii de fiducie potrivit Codului civil, însă contractul de închiriere nu implică vreun transfer al dreptului de proprietate, prin urmare nu se poate vorbi de transfer.

Organul de inspecție fiscală nu a făcut aplicarea dispozițiilor Ordinului Ministerului Economiei și Finanțelor nr.222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețului de transfer, conform căruia în vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acestea, dosarul prețurilor de transfer, organul fiscal nefăcând o asemenea solicitare. Solicitarea dosarului prețurilor de transfer ar fi trebuit emisă în decursul desfășurării inspecției fiscale, în formatul prezentat în anexa 2 din ordinul mai sus menționat. Mai mult, deși s-a trecut direct la estimarea cuantumului prețurilor de transfer, nu s-a respectat procedura prevăzută în anexa 3 din actul normativ, adică prezentarea a trei tranzacții similare cu cele care urmează a face obiectul estimării și utilizării valorii medii aritmetice. În plus, în raportul de inspecție nu se regăsește un capitol distinct, estimarea prețurilor de transfer, conform art.1 din anexa 3 a ordinului.

Nu s-a făcut aplicarea dispozițiilor art.93² din Codul de procedură fiscală, referitor la procedura de eliminare a dublei impuneri între persoanele române afiliate, în sensul că nu s-a emis o decizie de ajustare care pe de o parte, trebuia să stea la baza emiterii deciziei de impunere, iar pe de altă parte să fie opozabilă organului fiscal care administrează creanțele celeilalte persoane afiliate, pentru că și cealaltă parte contractantă să beneficieze de reducerea bazei de impozitare.

Petenta consideră că în mod greșit în raportul de inspecție fiscală a fost menționată ca și cheltuială nedeductibilă instalația termică, în realitate cheltuiala reprezentând izolație termică, așa cum rezultă din factura emisă de furnizor deoarece izolația termică a fost făcută în exteriorul sediului biroului, lucru care poate fi identificat la fața locului. În mod eronat, organul de inspecție fiscală a menționat faptul că suma reprezintă cheltuială nedeductibilă deoarece nu se specifică denumirea bunului livrat. De asemenea, pe factura emisă de furnizor este specificat "izolație termică" și nu instalație termică, așa cum este specificat în raportul de inspecție fiscală.

În ceea ce privește suma de S lei aceasta reprezintă chiria achitată în luna ianuarie 2012.

Referitor la suma de S lei, petenta consieră că anumite cheltuieli în mod nefondat au fost considerate ca fiind nedeductibile întrucât au fost făcute pentru uz personal, deși au fost efectuate în vederea exercitării activității biroului, respectiv factura nr.....-televizor LCD, acesta fiind instalat la sediu în sala de așteptare, bon fiscal din data de 14.01.2013-tablou, acesta fiind de asemenea la sediul biroului etc. Bunurile sus menționate pot fi identificate la sediul biroului notarial. În ceea ce privește platourile decorative, acestea se află în secretariatul biroului pentru uz intern și pentru a proteja mobilierul și documentele.

Referitor la suma de 110 lei (aranjamente florale) considerată de organul de inspecție fiscală ca fiind cheltuieli efectuate pentru uzul personal, acestea reprezintă de fapt cheltuieli de protocol care se încadrează în limita legală de 2% prevăzută de art.48 din Codul Fiscal.

La prezentarea punctului de vedere, petenta a precizat faptul că organul de inspecție fiscală nu a adunat la cheltuieli nedeductibile cota de 50% reprezentând TVA aferentă achiziției autoturismului, TVA care a fost considerat ca diferență la TVA de plată în baza deciziei de impunere nr....., decizie ce nu a fost contestată, achitând în timpul controlului diferența constatată. Potrivit art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal și pct.49² din Normele metodologice de aplicare, în cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere se cuprinde partea nedeductibilă din TVA, fapt ce nu a fost luat în calcul de organul de inspecție fiscală, deși acesta are obligația de a stabili situația de fapt.

Petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr..... privind impozitul pe venit stabilit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, precum și anularea Raportului de inspecție fiscală nr.....

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău - Inspecție Fiscală Persoane Fizice au efectuat la **BIROUL INDIVIDUAL NOTARIAL X** din **Bacău** o inspecție fiscală pentru perioada 2012 – 2014, pentru impozitul pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate, în urma căreia au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..... privind impozitul pe venit stabilit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, prin care s-a stabilit suplimentar, în sarcina **doamnei X Bacău**, următoarele sume:

- impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** pentru care au fost calculate accesorii în sumă de **S lei**;

- contribuția de asigurări sociale de sănătate suplimentară în sumă de **S lei** și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de **S lei**.

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de S lei aferent anului 2012 – conform Declarației anuale de venit privind veniturile din activități independente înregistrată sub nr..... la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, petenta a declarat un venit net în sumă de S lei, iar în urma inspecției fiscale a rezultat o diferență în sumă de **S lei** cu un impozit pe venit în sumă de **S lei**, astfel:

- **S lei** – cheltuieli aferente autoturismului, nedeductibile fiscal 50%, conform art.48 alin.(7) lit.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli efectuate pentru uz personal (DVD Home Cinema, gravură laser, etc), nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.48 alin.(4) lit. a) și art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli nedeductibile deoarece nu se specifică denumirea bunurilor livrate (izolație termică, lipsă situații de lucrări) neîndeplinind calitatea de document justificativ, conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571 /2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative (beneficiarul bunurilor sau serviciilor nu este persoana impozabilă supusă inspecției fiscale), nedeductibile fiscal conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli nedeductibile reprezentând chirie spațiu comercial situat în Bacău, Str. închiriat de la Burlui Buznea-Ghiță (contract încheiat în data de 01.07.2012 până la 01.10.2012) și cheltuieli chirie spațiu comercial situat în Bacău, str., închiriat de la Riglea Adrian (contract încheiat în data de 01.10.2012).

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 Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au apreciat că prețul chiriei (înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuielă deductibilă) stabilit între părțile afiliate în baza contractelor încheiate între Xși tatăl acesteia, Burlui Buznea-Ghiță, respectiv între Xși soțul acesteia, Riglea Adrian, este mult mai mare decât prețul chiriei plătit în baza contractelor de închiriere încheiate de alți contribuabili cu activități similare.

- **(-)S lei** – cheltuieli deductibile fiscal reprezentând chirie spațiu comercial, care s-a determinat de către organele de inspecție fiscală, conform **art.11 alin.(2)** coroborat cu **art.7 pct.21 lit.a) și lit.b)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu **art.67 alin.(2) lit.b)** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 65.2 din Normele metodologice date în aplicarea Codului de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, pentru perioada 18.10.2013 – 09.12.2015.

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de 34.030 lei aferent anului 2013 – conform Declarației anuale de venit privind veniturile din activități independente înregistrată sub nr..... la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, petenta a declarat un venit net în sumă de S lei, iar în urma inspecției fiscale a rezultat o diferență în sumă de **S lei** cu un impozit pe venit în sumă de **S lei**, astfel:

- **S lei** – cheltuieli aferente autoturismului, nedeductibile fiscal 50%, conform art.48 alin.(7) lit.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli efectuate pentru uz personal (LCD TV, tablou imprimat, pământ flori, mobilier, platouri decorative, etc), nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.48 alin.(4) lit. a) și art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative care să îndeplinească calitatea de document justificativ conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli nedeductibile reprezentând chirie spațiu comercial situat în Bacău, Str. închiriat de la Burlui Buznea-Ghiță (contract încheiat în data de 01.07.2012 până la 01.10.2012) și cheltuieli chirie spațiu comercial situat în Bacău, str. închiriat de la Riglea Adrian (contract încheiat în data de 01.10.2012).

Organele de inspecție fiscală au apreciat că prețul chiriei (înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuială deductibilă) stabilit între părțile afiliate în baza contractelor încheiate între Xși tatăl acesteia, Burlui Buznea-Ghiță, respectiv între Xși soțul acesteia, Riglea Adrian, este mult mai mare decât prețul chiriei plătit în baza contractelor de închiriere încheiate de alți contribuabili cu activități similare.

- **(-)S lei** – cheltuieli deductibile fiscal reprezentând chirie spațiu comercial, care s-a determinat de către organele de inspecție fiscală, conform **art.11 alin.(2)** coroborat cu **art.7 pct.21 lit.a) și lit.b)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu **art.67 alin.(2) lit.b)** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 65.2 din Normele metodologice date în aplicarea Codului de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, pentru perioada 24.07.2014 – 09.12.2015.

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de S lei aferent anului 2014 – conform Declarației anuale de venit privind veniturile din activități independente înregistrată sub nr..... la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, petenta a declarat un venit net în

sumă de **S lei**, iar în urma inspecției fiscale a rezultat o diferență în sumă de **S lei** cu un impozit pe venit în sumă de **S lei**, astfel:

- **110 lei** – cheltuieli efectuate pentru uz personal reprezentând aranjamente florale, nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.48 alin.(4) lit. a) și art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli nedeductibile reprezentând chirie spațiu comercial situat în Bacău, Str., închiriat de la Burlui Buznea-Ghiță (contract încheiat în data de 01.07.2012 până la 01.10.2012) și cheltuieli chirie spațiu comercial situat în Bacău, str. 9 Mai nr.52, sc.D, ap.3, închiriat de la Riglea Adrian (contract încheiat în data de 01.10.2012).

Organele de inspecție fiscală au apreciat că prețul chiriei (înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuielă deductibilă) stabilit între părțile afiliate în baza contractelor încheiate între și tatăl acesteia, Burlui Buznea-Ghiță, respectiv între și soțul acesteia, Riglea Adrian, este mult mai mare decât prețul chiriei plătit în baza contractelor de închiriere încheiate de alți contribuabili cu activități similare.

- (-)**S lei** – cheltuieli deductibile fiscal reprezentând chirie spațiu comercial, care s-a determinat de către organele de inspecție fiscală, conform **art.11 alin.(2)** coroborat cu **art.7 pct.21 lit.a) și lit.b)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu **art.67 alin.(2) lit.b)** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 65.2 din Normele metodologice date în aplicarea Codului de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, pentru perioada 05.09.2014 – 09.12.2015.

Deoarece pentru perioada verificată 2012 – 2014, s-au constatat diferențe aferente venitului net declarat, organele de inspecție fiscală pentru aceste sume au stabilit obligația suplimentară de plată reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate, astfel:

- pentru anul 2012 s-au constatat diferențe la venitul net în sumă de **S lei** pentru care s-a stabilit contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** conform art.296¹⁸ alin.(3) lit.b) pct. b¹, art.296²² alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru această obligație stabilită suplimentar în sumă de **S lei** au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, pentru perioada 10.07.2015 – 09.12.2015;

- pentru anul 2013 s-au constatat diferențe la venitul net în sumă de **S lei** pentru care s-a stabilit contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** conform art.296¹⁸ alin.(3) lit.b) pct. b¹, art.296²² alin. (2) din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru anul 2014 s-au constatat diferențe la venitul net în sumă de **S lei** pentru care s-a stabilit contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** conform art.296¹⁸ alin.(3) lit.b) pct. b¹, art.296²² alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, este învestită să se pronunțe dacă doamna X din Bacău, reprezentant legal al X datorează impozit pe venit în sumă S lei, accesorii aferente în sumă de S lei, contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și accesoriile aferente în sumă de S lei, stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală, ca urmare a recalculării venitului net realizat pentru perioada 2012 – 2014 de către CABINET MEDICAL INDIVIDUAL X Bacău, prin Decizia de impunere nr..... privind impozitul pe venit stabilit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere.

În fapt,

BIROUL INDIVIDUAL NOTARIAL X Bacău are ca obiect de activitate autorizată „Activități juridice”, cod CAEN 6910, iar inspecția fiscală a avut ca obiectiv verificarea perioadei 2012 - 2014 privind impozitul pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr....., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..... privind impozitul pe venit stabilit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, urmare a inspecției fiscale efectuate la **BIROUL INDIVIDUAL NOTARIAL X Bacău**, organele de inspecție fiscală au constatat, în urma analizei documentelor justificative privind veniturile realizate și declarate, declararea eronată a cheltuielilor efectuate ceea ce a condus la recalcularea venitului impozabil și a contribuției de asigurări sociale de sănătate, astfel:

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de S lei aferent anului 2012 – conform Declarației anuale de venit privind veniturile din activități independente înregistrată sub nr..... la Administrația

Județeană a Finanțelor Publice Bacău, petenta a declarat un venit net în sumă de S lei, iar în urma inspecției fiscale a rezultat o diferență în sumă de S lei cu un impozit pe venit în sumă de S lei, astfel:

- **S lei** – cheltuieli aferente autoturismului, nedeductibile fiscal 50%, conform art.48 alin.(7) lit.l¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli efectuate pentru uz personal (DVD Home Cinema, gravură laser, etc), nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.48 alin.(4) lit. a) și art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli nedeductibile deoarece nu se specifică denumirea bunurilor livrate (izolație termică, lipsă situații de lucrări) neîndeplinind calitatea de document justificativ, conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571 /2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative (beneficiarul bunurilor sau serviciilor nu este persoana impozabilă supusă inspecției fiscale), nedeductibile fiscal conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli nedeductibile reprezentând chirie spațiu comercial situat în Bacău, Str., închiriat de la Burlui Buznea-Ghiță (contract încheiat în data de 01.07.2012 până la 01.10.2012) și cheltuieli chirie spațiu comercial situat în Bacău, str., închiriat de la Riglea Adrian (contract încheiat în data de 01.10.2012).

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 Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au apreciat că prețul chiriei (înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuielă deductibilă) stabilit între părțile afiliate în baza contractelor încheiate între Xși tatăl acesteia, Burlui Buznea-Ghiță, respectiv între Xși soțul acesteia, Riglea Adrian, este mult mai mare decât prețul chiriei plătit în baza contractelor de închiriere încheiate de alți contribuabili cu activități similare.

- **(-)S lei** – cheltuieli deductibile fiscal reprezentând chirie spațiu comercial, care s-a determinat de către organele de inspecție fiscală, conform **art.11 alin.(2)** coroborat cu **art.7 pct.21 lit.a) și lit.b)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu **art.67 alin.(2) lit.b)** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 65.2 din Normele metodologice date în aplicarea Codului de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, pentru perioada 18.10.2013 – 09.12.2015.

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de S lei aferent anului 2013 – conform Declarației anuale de venit privind veniturile din activități independente înregistrată sub nr..... la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, petenta a declarat un venit net în sumă de S lei, iar în urma inspecției fiscale a rezultat o diferență în sumă de **S lei** cu un impozit pe venit în sumă de **S lei**, astfel:

- **S lei** – cheltuieli aferente autoturismului, nedeductibile fiscal 50%, conform art.48 alin.(7) lit.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli efectuate pentru uz personal (LCD TV, tablou imprimat, pământ flori, mobilier, platouri decorative, etc), nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.48 alin.(4) lit. a) și art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative care să îndeplinească calitatea de document justificativ conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli nedeductibile reprezentând chirie spațiu comercial situat în Bacău, Str., închiriat de la Burlui Buznea-Ghiță (contract încheiat în data de 01.07.2012 până la 01.10.2012) și cheltuieli chirie spațiu comercial situat în Bacău, str., închiriat de la Riglea Adrian (contract încheiat în data de 01.10.2012).

Organele de inspecție fiscală au apreciat că prețul chiriei (înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuială deductibilă) stabilit între părțile afiliate în baza contractelor încheiate între și tatăl acesteia, Burlui Buznea-Ghiță, respectiv între și soțul acesteia, Riglea Adrian, este mult mai mare decât prețul chiriei plătit în baza contractelor de închiriere încheiate de alți contribuabili cu activități similare.

- **(-)S lei** – cheltuieli deductibile fiscal reprezentând chirie spațiu comercial, care s-a determinat de către organele de inspecție fiscală, conform **art.11 alin.(2)** coroborat cu **art.7 pct.21 lit.a) și lit.b)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu **art.67 alin.(2) lit.b)** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 65.2 din Normele metodologice date în aplicarea Codului de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, pentru perioada 24.07.2014 – 09.12.2015.

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de S lei aferent anului 2014 – conform Declarației anuale de venit privind veniturile din activități independente înregistrată sub nr..... la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, petenta a declarat un venit net în sumă de S lei, iar în urma inspecției fiscale a rezultat o diferență în sumă de **S lei** cu un impozit pe venit în sumă de **S lei**, astfel:

- **S lei** – cheltuieli efectuate pentru uz personal reprezentând aranjamente florale, nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.48 alin.(4) lit. a) și art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **S lei** – cheltuieli nedeductibile reprezentând chirie spațiu comercial situat în Bacău, Str., închiriat de la Burlui Buznea-Ghiță (contract încheiat în data de 01.07.2012 până la 01.10.2012) și cheltuieli chirie spațiu comercial situat în Bacău, str., închiriat de la Riglea Adrian (contract încheiat în data de 01.10.2012).

Organele de inspecție fiscală au apreciat că prețul chiriei (înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuială deductibilă) stabilit între părțile afiliate în baza contractelor încheiate între Xși tatăl acesteia, Burlui Buznea-Ghiță, respectiv între și soțul acesteia, Riglea Adrian, este mult mai mare decât prețul chiriei plătit în baza contractelor de închiriere încheiate de alți contribuabili cu activități similare.

- **(-)S lei** – cheltuieli deductibile fiscal reprezentând chirie spațiu comercial, care s-a determinat de către organele de inspecție fiscală, conform **art.11 alin.(2)** coroborat cu **art.7 pct.21 lit.a) și lit.b)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu **art.67 alin.(2) lit.b)** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 65.2 din Normele metodologice date în aplicarea Codului de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr., cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, pentru perioada 05.09.2014 – 09.12.2015.

Deoarece pentru perioada verificată 2012 – 2014, s-au constatat diferențe aferente venitului net declarat, organele de inspecție fiscală pentru aceste sume au stabilit obligația suplimentară de plată reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate, astfel:

- pentru anul 2012 s-au constatat diferențe la venitul net în sumă de **S lei** pentru care s-a stabilit contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** conform art.296¹⁸ alin.(3) lit.b) pct. b¹, art.296²² alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru această obligație stabilită suplimentar în sumă de **S lei** au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, pentru perioada 10.07.2015 – 09.12.2015;

- pentru anul 2013 s-au constatat diferențe la venitul net în sumă de **S lei** pentru care s-a stabilit contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** conform art.296¹⁸ alin.(3) lit.b) pct. b¹, art.296²² alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru anul 2014 s-au constatat diferențe la venitul net în sumă de **S lei** pentru care s-a stabilit contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** conform art.296¹⁸ alin.(3) lit.b) pct. b¹, art.296²² alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta nu este de acord cu sumele stabilite de organele de inspecție fiscală deoarece consideră că părțile contractului de închiriere nu sunt persoane afiliate în sensul art.7 pct.21 din Codul fiscal, pentru că articolul se referă pe de o parte la afilierea cu persoana fizică, însă biroul notarial este o entitate distinctă de persoana fizică, iar pe de altă parte biroul notarial nu este o persoana juridică, pentru a se face aplicarea art.7 pct.21 lit.b) din Codul fiscal.

Conform art.7 pct.32 din Codul fiscal, transfer înseamnă orice vânzare, cesiune sau înstrăinare a dreptului de proprietate, schimbul unui drept de proprietate cu servicii ori cu un alt drept de proprietate, precum și transferul masei patrimoniale fiduciare în cadrul operațiunii de fiducie potrivit Codului civil, însă contractul de închiriere nu implică vreun transfer al dreptului de proprietate, prin urmare nu se poate vorbi de transfer. Organul de inspecție fiscală nu a făcut aplicarea dispozițiilor Ordinului Ministerului Economiei și Finanțelor nr.222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețului de transfer și nu a respectat procedura prevăzută în anexa 3 din actul normativ.

Nu s-a făcut aplicarea dispozițiilor art.93² din Codul de procedură fiscală, referitor la procedura de eliminare a dublei impuneri între persoanele române afiliate, în sensul că nu s-a emis o decizie de ajustare care pe de o parte, trebuia să stea la baza emiterii deciziei de impunere, iar pe de altă parte să fie opozabilă organului fiscal care administrează creanțele celeilalte persoane afiliate, pentru că și cealaltă parte contractantă să beneficieze de reducerea bazei de impozitare.

Petenta consideră că în mod greșit în raportul de inspecție fiscală a fost menționată ca și cheltuială nedeductibilă instalația termică, în realitate cheltuiala reprezentând izolație termică, așa cum rezultă din factura emisă de furnizor deoarece izolația termică a fost făcută în exteriorul sediului biroului, lucru care poate fi identificat la fața locului. În mod eronat, organul de inspecție fiscală a menționat faptul că suma reprezintă cheltuială nedeductibilă deoarece nu se specifică denumirea bunului livrat. De asemenea, pe factura emisă de furnizor este specificat “izolație termică” și nu instalație termică, așa cum este specificat în raportul de inspecție fiscală.

Referitor la suma de S lei aceasta reprezintă chiria achitată în luna ianuarie 2012, iar suma de S lei reprezintă cheltuieli efectuate în vederea exercitării activității biroului, respectiv factura nr.....-televizor LCD, acesta fiind instalat la sediu în sala de așteptare, bon fiscal din data de 14.01.2013-tablou, acesta fiind de asemenea la sediul biroului etc.

Referitor la suma de S lei (aranjamente florale) considerată de organul de inspecție fiscală ca fiind cheltuieli efectuate pentru uzul personal, acestea reprezintă de fapt cheltuieli de protocol care se încadrează în limita legală de 2% prevăzută de art.48 din Codul Fiscal.

La prezentarea punctului de vedere, petenta a precizat faptul că organul de inspecție fiscală nu a adunat la cheltuieli nedeductibile cota de 50% reprezentând TVA aferentă achiziției autoturismului, TVA care a fost considerat ca diferență la TVA de plată în baza deciziei de impunere nr....., decizie ce nu a fost contestată, achitând în timpul controlului diferența constatată. Potrivit art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal și pct.49² din Normele metodologice de aplicare, în cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere se cuprinde partea nedeductibilă din TVA, fapt ce nu a fost luat în calcul de organul de inspecție fiscală, deși acesta are obligația de a stabili situația de fapt.

În drept,

Referitor la stabilirea prin estimare a bazei de impunere sunt aplicabile prevederile **art.67 alin.(2) lit.b)** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.”

Pct. 65.2 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

„Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Sunt aplicabile prevederile **art.48 alin.(1), alin.(4) lit.a) și alin.(7) lit.a) și lit.I¹** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art. 48

„Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

„(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, 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;

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

(...)

I¹) 50% din cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului. Prin excepție, cheltuielile privind combustibilul efectuate în cadrul activității în scopul realizării de venituri sunt deductibile integral în situația în care vehiculele respective se înscriu în oricare din următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”

Sunt aplicabile și prevederile **art.7 pct.21 lit.a) și b) și art.11 alin.(2) lit.a)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art.7

„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;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică.”

- art.11

„(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.”

Referitor la baza de calcul a contribuției sociale de sănătate, **art.296²² alin.(2)** și **art.296²⁵** din același act normativ, prevăd:

- art.296²²

„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.”

- art.296²⁵

„Declararea, definitivarea și plata contribuțiilor sociale

(1) Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat prevăzute la art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzute la art. 83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.”

Referitor la calculul accesoriilor sunt aplicabile prevederile **art.119**, **art.120** și **art.120¹** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

- art.119

„ (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

- art.120

„(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

- art.120¹

„(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.”

Din prevederile legale enunțate se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă. Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile care sunt aferente veniturilor pentru a fi deduse sunt să fie efectuate în interesul direct al activității și să corespundă unor cheltuieli efective care să fie justificate cu documente.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au emis în sarcina **doamnei X Bacău**, Decizia de impunere nr..... privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr....., prin care au stabilit suplimentar de plată impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă **S lei** și contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă de **S lei**, astfel:

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de S lei aferent cheltuielilor nedeductibile privind chiria în sumă totală de **S lei** (An 2012 S lei-S lei+An 2013 S lei-S lei+An 2014 S lei-S lei) - organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli deoarece prețul chiriei înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuială deductibilă este stabilit între părțile afiliate în baza contractelor încheiate între petentă și tatăl acesteia, Burlui Buznea-Ghiță, respectiv între petentă și soțul acesteia, Riglea Adrian și este cu mult mai mare decât prețul chiriei plătit în baza contractelor de închiriere încheiate de alți contribuabili cu activități similare, astfel :

- obiectul contractului de închiriere din data de **01.07.2012** încheiat între locator,, cu domiciliul în municipiul Bacău, str.George Bacovia, nr.48, județul Bacău, adresă care corespunde cu adresa de domiciliu fiscal a biroului notarial, și locatar, **BIROUL INDIVIDUAL NOTARIAL X Bacău** cu locul de desfășurare a activității în municipiul Bacău, str.....,

județul Bacău, îl constituie cedarea folosinței bunului imobil, respectiv apartamentul situat în municipiul Bacău, str....., județul Bacău, compus din trei camere și dependințe, începând cu data de 01.07.2012 și până la 31.12.2012, prețul chiriei pentru folosirea bunului imobil fiind de **S lei/lună**;

- obiectul contractului de închiriere din data de **01.10.2012** încheiat între locator, **Riglea Adrian**, cu domiciliul în municipiul Bacău, str....., județul Bacău și locatar, **BIROUL INDIVIDUAL NOTARIAL X Bacău** cu locul de desfășurare a activității în municipiul Bacău, str..... județul Bacău, îl constituie cedarea folosinței bunului imobil, respectiv apartamentul situat în municipiul Bacău, str....., județul Bacău, compus din două camere și dependințe, începând cu data de 01.10.2012 și până la 31.12.2012, prețul chiriei pentru folosirea bunului imobil fiind de **30.000 lei/lună**. Menționăm faptul că din Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.1505 în data de 19 septembrie 2012, rezultă că **doamna Burlui-Buznea Lăcrămioara deține 50% din dreptul de proprietate a spațiului închiriat situat în municipiul Bacău, str..... județul Bacău**. Menționăm faptul că din Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.1505 în data de 19 septembrie 2012, rezultă că **doamna X deține 50% din dreptul de proprietate a spațiului închiriat situat în municipiul Bacău, str.....**

- obiectul contractului de închiriere din data de **01.03.2013** încheiat între locator,, cu domiciliul în municipiul Bacău, str....., nr.48, județul Bacău și locatar, **BIROUL INDIVIDUAL NOTARIAL X Bacău** cu locul de desfășurare a activității în municipiul Bacău, str.9 Mai nr.52, sc.D, ap.3, județul Bacău, îl constituie cedarea folosinței bunului imobil, respectiv apartamentul situat în municipiul Bacău, str....., județul Bacău, compus din două camere și dependințe, începând cu data de 01.03.2013 și până la 31.12.2013, prețul chiriei pentru folosirea bunului imobil fiind de **S lei/lună**. La acest contract a fost încheiat un act adițional unde la art.1 se menționează că cuantumul chiriei pentru luna decembrie 2013 este de **S lei**, exigibilă la data de 31.12.2013. Menționăm faptul că din Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.1505 în data de 19 septembrie 2012, rezultă că **doamna**

- obiectul contractului de închiriere din data de **01.04.2014** încheiat între locator, **X**, cu domiciliul în municipiul Bacău, str....., nr.48, județul Bacău și locatar, **BIROUL INDIVIDUAL NOTARIAL X Bacău** cu locul de desfășurare a activității în municipiul Bacău, str....., județul Bacău, îl constituie cedarea folosinței bunului imobil, respectiv apartamentul situat în municipiul Bacău, str....., județul Bacău, compus din două camere și dependințe, începând cu data de 01.04.2014 și până la 31.12.2014, prețul chiriei pentru folosirea bunului imobil fiind de **S lei/lună**. Menționăm faptul că din Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub

nr.1505 în data de 19 septembrie 2012, rezultă că **doamna X deține 50% din dreptul de proprietate a spațiului închiriat situat în municipiul Bacău, str.....**

Organele de inspecție fiscală, în baza art.6 și art.7 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că „ *organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză*” și „... să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului” pentru stabilirea prețului real al chiriei, s-au deplasat la mai mulți contribuabili care desfășoară aceeași activitate, în aceeași zonă în care își desfășoară activitatea și petenta, iar pentru selectarea adecvată a metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au avut în vedere ca documentele sau informațiile identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului să fie relevante pentru aplicarea metodei de estimare, constatând următoarele:

1. contracte de comodat încheiate între Biroul Individual Notarial SPRIANU ALEXANDRA în calitate de locator și SPRIANU ALEXANDRA, în calitate de locatar, pentru spațiul în care își desfășoară activitatea;

2. contracte de comodat încheiate între Biroul Individual Notarial DÂSCĂ IULIA MĂDĂLINA în calitate de locator și DÂSCĂ IULIA MĂDĂLINA, în calitate de locatar, pentru spațiul în care își desfășoară activitatea;

3. contracte încheiate între Biroul Individual Notarial STOICA NICOLINA în calitate de locator și STOICA NICOLINA, în calitate de locatar, unde spațiul în care își desfășoară activitatea are la bază următoarele contracte:

- contractul de închiriere încheiat la data de 01.10.2012 pentru perioada 01.10.2012- 31.12.2013 între Stoica Nicolina și Biroul Individual Notarial STOICA NICOLINA, pentru anul 2012 și anul 2013, prețul chiriei este de S lei/lună;

- contract de comodat încheiat la data de 01.01.2014 pentru perioada 01.01.2014 - 30.06.2014 între Stoica Nicolina și Biroul Individual Notarial STOICA NICOLINA;

- contractul de închiriere încheiat la data de 30.06.2014 pentru perioada 01.07.2014 – 31.12.2014 între Stoica Nicolina și Biroul Individual Notarial STOICA NICOLINA, prețul chiriei este de 10.000 lei/lună;

4. contracte încheiate între Biroul Individual Notarial TURCU OTILIA unde spațiul în care își desfășoară activitatea are la bază următoarele contracte:

- contractul de închiriere încheiat la data de 15.03.2009 între persoana fizică Olaru Adrian și Olaru Claudiu Iulian și Biroul Individual Notarial TURCU

OTILIA, pentru perioada 15.03.2009 - 28.02.2013, pentru suma de 800 euro reprezentând plata chiriei pe lună;

- contractul de închiriere încheiat la data de 01.03.2013 între persoana fizică Olaru Adrian și Olaru Claudiu Iulian și Biroul Individual Notarial TURCU OTILIA, pentru perioada 01.03.2013 - 01.03.2016, pentru suma de 500 euro reprezentând plata chiriei lunare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat prețul chiriei la prețul plătit de Biroul Individual Notarial TURCU OTILIA în valoare de 500 euro, respectiv S lei (S curs BNR, data contractului 01.03.2013) deoarece contractul de închiriere este încheiat cu o persoană fizică neafiliată, 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.

Referitor la motivația petentei cu privire la faptul că organul de inspecție fiscală nu a făcut aplicarea dispozițiilor Ordinului Ministerului Economiei și Finanțelor nr..... privind conținutul dosarului prețului de transfer, conform căruia în vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte dosarul prețurilor de transfer, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece conform prevederilor legale, organul fiscal poate solicita dosarul prețului de transfer, dar nu este obligatoriu, informațiile obținute pe parcursul desfășurării inspecției fiscale fiind suficiente în stabilirea situației fiscale.

Referitor la motivația petentei cu privire la faptul că părțile contractului de închiriere nu sunt persoane afiliate nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece din prevederile legale rezultă clar că o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv, iar în cazul unei tranzacții 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.

Având în vedere cele prezentate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că din analiza documentelor depuse la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal, prin Decizia de impunere nr..... privind impozitul pe venit stabilit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care

desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile privind chiria în sumă de S lei și au stabilit un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de **S lei, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de doamna X.**

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de S lei aferent cheltuielilor nedeductibile aferente autoturismului în sumă totală de **S lei** (An 2012-S lei+An 2013-SS lei) - organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli deoarece din prevederile legale rezultă că, în cazul autoturismelor, legea fiscală a introdus o limitare specială a dreptului de deducere a cheltuielilor reprezentând achiziție de piese auto împreună cu manoperă.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că din analiza documentelor depuse la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal, prin Decizia de impunere nr..... privind impozitul pe venit stabilit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile aferente autoturismului în sumă de S lei și au stabilit un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de **S lei, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de doamna X, în calitate de reprezentant legal al BIROU INDIVIDUAL NOTARIAL XBacău, pentru impozitul pe venit în sumă de S lei.**

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de S lei aferent cheltuielilor nedeductibile efectuate pentru uzul personal, în sumă totală de **S lei** (An 2012- S lei+An 2013-S lei+An 2014-S lei) - organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli deoarece potrivit prevederilor legale, condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse se referă la faptul că acestea trebuie să fie efectuate în interesul direct al activității și să corespundă unor cheltuieli efective. În cazul nostru, bunurile achiziționate aferente cheltuielilor nedeductibile (DVD Home Cinema, gravură laser, LCD TV, tablou imprimat, pământ flori, mobilier, platouri decorative, etc) nu au putut fi identificate de organele de inspecție fiscală la sediul unde își desfășoară activitatea petenta. În Nota explicativă data în 07.12.2015, petenta, în legătură cu mobilierul, consemnează că *“inițial mobilierul a fost achiziționat pentru uzul biroului notarial, ulterior însă, ca urmare a lucrărilor efectuate cu ocazia reparării pardoselii, mobilierul a fost mutat în locația destinată păstrării arhivei biroului notarial”*.

Referitor la motivația petentei cu privire la faptul că suma de S lei reprezentând aranjament floral este cheltuială de protocol, aceasta nu poate

fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece în registrul de încasări și plăți, petenta nu a inclus această cheltuială în categoria cheltuielilor de protocol.

Având în vedere că sunt deductibile numai cheltuielile pentru partea de folosință doar în interesul biroului, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că din analiza documentelor depuse la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal, prin Decizia de impunere nr..... privind impozitul pe venit stabilit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei și au stabilit un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de **S lei, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de doamna X, în calitate de reprezentant legal al BIROU INDIVIDUAL NOTARIAL X Bacău, pentru impozitul pe venit în sumă de S lei.**

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de S lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de **S lei** - acestea nu au fost admise la deducere ca urmare a faptului că nu au la bază documente justificative. Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse se referă la faptul că acestea trebuie să fie efectuate în interesul direct al activității, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente. În cazul nostru, petenta a dedus cheltuieli de pe documente care nu au calitatea de document justificativ deoarece nu conțin informațiile prevăzute de actele normative prezentate în drept, respectiv:

- pe factura în sumă de S lei de la S.C. INSTAL MOB S.R.L. Bacău se menționează doar „izolație termică” (dintr-o eroare de editare organul de control a trecut instalație), fără a prezenta un deviz de lucrări din care să rezulte materialele folosite;

- pe facturile în sumă de S lei de la PRO IDEEA DESIGN & PROMOTION S.R.L. București, nu se specifică denumirea produsului;

- factura în sumă de S lei de la METRO CASH&CARRY Bacău este emisă pe o altă entitate juridică;

- bonurile fiscale în sumă de S lei de la S.C. ADRIATICA S.R.L. nu sunt ștampilate și nu poartă denumirea entității juridice;

- suma achitată de S lei către beneficiar Riglea Adrian reprezentând chirie pe luna ianuarie 2012, în baza dispoziției de plată, fără a avea încheiat în luna respectivă niciun contract de închiriere.

Având în vedere că sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în interesul direct al activității, să corespundă unor cheltuieli efective și justificate cu documente, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că din analiza documentelor depuse la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație

față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal, prin Decizia de impunere nr..... privind impozitul pe venit stabilit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei și au stabilit un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de **S lei, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de doamna BURLUI X, în calitate de reprezentant legal al BIROU INDIVIDUAL NOTARIAL X Bacău, pentru impozitul pe venit în sumă de S lei.**

Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de **S lei** aferentă bazei impozabile în sumă de **S lei** (An 2012-S lei+An 2013-S lei+An 2014-S lei) pentru care a fost stabilit suplimentar un impozit pe venit în sumă de **S lei**, de către organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr..... privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, având în vedere că în sarcina contestatorului a fost reținut întreg impozitul pe venit în sumă de S lei aferent unei baze impozabile în sumă de 575.651 lei, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei.**

Referitor la accesoriile în sumă totală de S lei, din care accesoriile aferente impozitului pe venit în sumă S lei și accesoriile aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul reprezentând impozit pe venit în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei, aceasta datorează și accesoriile aferente, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul", urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de S lei.

Referitor la solicitarea **doamnei XBacău** din cuprinsul contestației că nu s-a făcut aplicarea dispozițiilor art.93² din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la procedura de eliminare a dublei impuneri între persoanele române afiliate, în sensul că nu s-a emis o decizie de ajustare care pe de o parte, trebuia să stea la baza emiterii deciziei de impunere, iar pe de altă parte să fie opozabilă organului fiscal care administrează creanțele celeilalte persoane afiliate, pentru că și cealaltă parte contractantă să beneficieze de reducerea bazei de impozitare, facem precizarea că aceasta nu este în competența organului de soluționare.

Pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor art.210 și art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art. 1 Respingerea ca neîntemeiată, a contestației formulate de **doamna Xdin Bacău**, împotriva Deciziei de impunere nr..... privind impozitul pe venit stabilit de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BC de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- impozit pe venit suplimentar aferent anului 2012 în sumă de S lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de S lei;
- impozit pe venit suplimentar aferent anului 2013 în sumă de S lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de S lei;
- impozit pe venit suplimentar aferent anului 2014 în sumă de S lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de S lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate suplimentară în sumă de S lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de S lei.

Art. 2 Serviciul Administrativ și Achiziții va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală Persoane Fizice, spre a fi dusă la îndeplinire.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în conformitate cu prevederile art. 210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, respectiv la Tribunalul Bacău sau la Tribunalul Iași, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.