



DECIZIA NR. 10524/24.10.2019

privind soluționarea contestației formulate de
Persoana Fizică X din Iași, înregistrată la Administrația Județeană a
Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală sub nr...., iar la Direcția Generală
Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, prin adresa nr...., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/.., asupra contestației formulate de **Persoana Fizică X din Iași**, dezvoltator imobiliar, CNP X, cod de identificare fiscală RO X, cod CAEN 4110-“Dezvoltare, promovare imobiliară”, cu domiciliul fiscal în municipiul Iași, B-dul X, nr.X, bloc X, sc. X, ap X, județul Iași.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării deciziei contestate, respectiv data de **12.08.2019**, așa cum

rezultă din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei, și data depunerii contestației, respectiv **20.09.2019**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală sub nr.X.

Contestația este semnată de către domnul X.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I. Persoana Fizică X din Iași formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, susținând următoarele:

Petentul nu este de acord cu precizarea organelor de inspecție fiscală precum că pentru veniturile în sumă de S lei nu există documente justificative, în condițiile în care acestea au verificat tocmai documentele justificative ce au stat la baza înregistrării acestor cheltuieli, neprecizând care este motivul pentru care nu au luat în considerare înscrisurile aferente acestor venituri.

Petentul afirmă că nu a dat nicio notă explicativă, și, prin urmare, reținerea organelor de inspecție fiscală precum că *“dintr-o eroare au fost înregistrate cheltuieli deductibile împreună cu TVA aferente obiectivului de investiții din Iași, str. X nr.X, obiectiv de investiții ce nu aparține contribuabilului, pe acest cod fiscal.”* nu este corectă și reală.

Ca urmare a acestor rețineri eronate, organele de inspecție fiscală au reținut că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei.

Petentul invocă în susținerea contestației art.68 alin.(4) lit.a)-c) din Codul fiscal și susține că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **Persoana Fizică X** -dezvoltator imobiliar, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului obligația de plată a impozitului pe venit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2017-31.12.2017, a contribuției de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și a contribuției de asigurări sociale în sumă de S lei, aferente perioadei 01.06.2017-31.12.2017.

Impozitul pe venit în sumă de **Slei** a fost stabilit astfel:

Persoana Fizică X, CNP X, în calitate de dezvoltator imobiliar, desfășoară o activitate independentă, cu regularitate.

Pentru anul 2017, organele de inspecție fiscală au constatat existența a două investiții imobiliare, și anume:

1. *Pentru obiectivul construcție de locuințe* s-a eliberat autorizația nr.X, pentru construcția de locuințe cuplate (duplex) și împrejmuire teren în Iași, zona Bucium, strada X nr.X, autorizația fiind pe numele petentului.

Pentru construirea acestor imobile, **Persoana Fizică X** a achiziționat terenul din strada X, nr.X de la S.C. X S.R.L., în suprafață de 1.807 mp, prin Contractul de vânzare-cumpărare nr.X.

La terminarea lucrărilor, a fost întocmit Procesul verbal de recepție nr.X, prin care se arată că imobilul a fost edificat, urmând a fi efectuate finisajele interioare și exterioare și finalizarea împrejurimilor.

Prin Actul de apartamentare nr.X s-a efectuat dezmembrarea construcției C1 din strada X nr.X, zona Bucium, municipiul Iași, în două apartamente, fiecare în suprafață de 113,72 mp utili, care au fost compartimentate și finisate în această perioadă.

Cele două apartamente au fost vândute astfel:

-apartamentul nr.1, vândut către X, în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr.X, cu suma de S lei, cu TVA în sumă de S lei (5%);

-apartamentul nr.2, vândut către X, în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr.X, cu suma de S lei, din care TVA în sumă de S lei (5%).

Din acest imobil, petentul a vândut toate apartamentele.

2. *Pentru obiectivul construcție de locuințe din Iași, strada X nr.X*, reprezentând construcție bloc de locuințe.

Pentru acest obiectiv de investiții, contribuabilul a înregistrat cheltuieli și venituri, astfel:

-VENITURI: încasare avansuri în sumă toată de S lei, la care a colectat TVA de 5%;

-CHELTUIELI: în perioada iunie-decembrie 2017, petentul înregistrează cheltuieli cu materialele de construcții pentru finisări interioare, achiziții ferestre și uși pentru dotarea apartamentelor, achiziție parchet, materiale sanitare și electrice.

Aceste achiziții au fost efectuate de la următorii furnizori, pe baza contractelor comerciale încheiate:

-S.C. X S.R.L., c/val beton diverse tipuri, în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L., c/val tâmplărie interioară, în sumă de S lei;

-S.C.X S.R.L., c/val parchet și subansamble, în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L., c/val ciment, plasă sudată, stacher gard împrejmuire, în sumă de S lei;

-S.C.X S.R.L., c/val subansamble pentru uși și ferestre, în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L., c/val subansamble pentru uși și ferestre, în sumă de S lei;

- Î.I. X, achiziții în sumă de S lei;
- alți furnizori, achiziții în sumă de S lei.

TOTAL cheltuieli înregistrate în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că acest contribuabil a început construirea unui bloc de locuințe în Iași, strada X, nr.X, conform Autorizației de construire nr.X, eliberată pentru S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., întocmindu-se antecontracte de vânzare-cumpărare pentru care au fost încasate avansuri și care au fost înregistrate în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți din anul 2017.

3. De asemenea, organele de inspecție fiscală au mai constatat că petentul a vândut un teren, la care deține o cotă de 50%, în baza Contractului de vânzare cumpărare nr.X, în valoare de S lei, cu taxare inversă, către S.C. X S.R.L. Iași.

Pentru perioada 01.01.2017-31.05.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală în sumă de S lei, datorată înregistrării cheltuielilor pentru construirea și finisarea imobilului situat în municipiul Iași, strada X nr.X, fără a avea loc vânzări de imobile.

În această perioadă, petentul a înregistrat venituri în sumă de S lei, reprezentând încasare unei părți din valoarea unui imobil vândut anterior și cheltuieli în sumă totală de S lei, reprezentând achiziții de la următorii furnizori:

- S.C. X S.R.L., c/val tâmplărie, în sumă de S lei;
- S.C. X S.R.L. Galați, c/val oțel diverse tipuri, în sumă de S lei;
- S.C. X S.R.L., c/val subansamble pentru uși și ferestre, în sumă de S lei;
- S.C. X S.R.L., c/val diferite materiale de construcții, în sumă de S lei;
- diverși furnizori, achiziții în valoare de S lei.

TOTAL S lei

Pentru această perioadă, contestatorul beneficiază de prevederile Legii nr.29/2018 privind anularea unor obligații fiscale.

Pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017

Pentru anul fiscal 2017, petentul nu a depus declarația unică.

Pentru această perioadă, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit în sumă de S lei, astfel:

-Venituri în sumă de S lei, din care:

A) Încasări din vânzarea imobilelor construite, în sumă de **S lei**, înregistrate în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți;

B) Suma de **-S lei** reprezintă avansuri încasate pentru apartamentele din strada X nr.X, ce au fost ștornate în decembrie 2017, prin decontul de TVA;

C) Încasări din vânzarea unui teren vândut, situat în municipiul Iași, către S.C. X S.R.L., în valoare de **S lei**, înregistrate în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți;

D) Venituri declarate prin Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2017, în sumă de **S lei**, fără a avea documente justificative.

-Cheltuieli înregistrate de petent în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu achiziția de beton diverse tipuri de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, deoarece acestea au fost puse în operă la obiectivul de investiții din Iași, strada X, nr.X, autorizația de construire pentru acest obiectiv nefiind emisă pe numele petentului.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2017 un impozit pe venit în sumă de S lei, astfel: venituri în sumă de S lei -cheltuieli în sumă de S lei + cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei -pierderea de recuperat în sumă de S lei = S lei x 16%=S lei.

Pentru anul 2017, organele de inspecție fiscală au stabilit o contribuție de asigurări sociale în sumă de S lei, astfel: câștigul salarial mediu brut lunar în sumă de S lei x 5 = S lei x 10.5%= S lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au mai stabilit că petenta datorează o contribuție de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2017 în sumă de S lei, calculată astfel: S lei x 5= S lei x 5,5%=S lei x 7 luni=S lei.

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

1. Cauza supusă soluționării este dacă petentul datorează impozitul pe venit în sumă de S lei, în condițiile în care acesta nu a înregistrat în evidența contabilă venituri în sumă de S lei, dar a declarat prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2017, la rândul 16 "Regularizări taxă colectată" aceste venituri, colectând taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de S lei.

În fapt, pentru anul fiscal 2017, petentul nu a depus declarația unică.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că petentul a declarat prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2017, la rândul 16 "Regularizări taxă colectată", venituri în sumă de S lei, dar nu le-a înregistrat în evidența contabilă, în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți, pentru această sumă colectând taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Întrucât petentul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele justificative care au stat la baza declarării acestei sume, organele de inspecție fiscală au impozitat veniturile în sumă de S lei, rezultând un impozit pe venit în sumă de S lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 7, art. 67 și art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“ART. 7-Definiții ale termenilor comuni

În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

3. activitate independentă - orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 dintre următoarele criterii:

3.1. persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;

3.2. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;

3.3. riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;

3.4. activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;

3.5. activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;

3.6. persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;

3.7. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii;”.

“ART. 67-Definirea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.”

“ART. 68-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, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

(...),”

precum și cele ale pct.6 și pct. 7 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“SECȚIUNEA 1-Definirea veniturilor din activități independente

6. (1) În aplicarea prevederilor art. 67 din Codul fiscal, se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual și/sau într-o formă de asociere constituită potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice, în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venituri.

(2) Exercitarea unei activități independente, reglementată prin art. 67 din Codul fiscal, presupune desfășurarea acesteia cu regularitate, în mod continuu, pe cont propriu și urmărind obținerea de venituri.

(3) O activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 din criteriile prevăzute la art. 7 pct. 3 din Codul fiscal este o activitate independentă.

(4) Activitățile care generează venituri din activități independente cuprinse în cadrul art. 67 alin. (1) din Codul fiscal sunt, cu titlu de exemplu:

a) activități de producție;

b) activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării;”

“SECȚIUNEA a 2-a-Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

7. (1) Potrivit prevederilor art. 68 din Codul fiscal, în venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.

Prin activități adiacente se înțelege toate activitățile care au legătură cu obiectul de activitate autorizat.”

Din aceste prevederi legale se reține că o activitate independentă este orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 dintre criteriile prevăzute de lege, respectiv: persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru, persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți, riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana

fizică ce desfășoară activitatea, activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară, activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității, persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective, persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii.

Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile.

De asemenea, se precizează că venitul brut este reprezentat de sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

-pentru anul fiscal 2017, petentul nu a depus declarația unică;

-petentul a înregistrat în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți, în perioada 01.06.2017-31.12.2017, venituri în sumă de S lei, din care: încasări din vânzarea imobilelor construite, în sumă de S lei și încasări din vânzarea unui teren vândut, situat în municipiul Iași, către S.C. X S.R.L., în valoare de S lei;

-petentul a declarat prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2017, la rândul 16 "Regularizări taxă colectată", venituri în sumă de X lei, dar nu le-a înregistrat în evidența contabilă, în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți, pentru această sumă colectând taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-contestatorul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documentele justificative care au stat la baza declarării acestei sume.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

"ART. 6-(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz".

Conform acestor prevederi legale, orice operațiune care a fost efectuată pentru a putea fi evidențiată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document care să aibă calitatea de document justificativ.

Persoanele care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și cei care le-au înregistrat în contabilitate sunt direct răspunzătoare.

De asemenea, în speță, sunt aplicabile și prevederile Legii nr. 29/2018 privind anularea unor obligații fiscale, unde se stipulează:

“ART. 1-(2) Organul fiscal nu reîncadrează veniturile obținute de către persoanele fizice din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal ca venituri dintr-o activitate independentă și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de reîncadrare, pentru perioadele anterioare datei de 1 iunie 2017”.

Conform acestui text de lege, pentru perioada anterioară datei de 1 iunie 2017, organul fiscal nu reîncadrează veniturile obținute de către persoanele fizice din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal ca venituri dintr-o activitate independentă.

Având în vedere cele de mai sus și ținând seama de faptul că petentul a declarat prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2017, la rândul 16 “Regularizări taxă colectată”, venituri în sumă de S lei, dar nu le-a înregistrat în evidența contabilă, în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți, pentru această sumă colectând taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente justificative care au stat la baza declarării acestor sume, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au impozitat veniturile în sumă de S lei și au stabilit un impozit pe venit în sumă de S lei, astfel că, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privin Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Persoana Fizică X** pentru acest capăt de cerere.

2. Cauza supusă soluționării este dacă petentul datorează impozitul pe venit în sumă de S lei, aferent cheltuielilor cu materialele de construcții achiziționate de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, în condițiile în care aceste materiale de construcții au fost utilizate la obiectivul de investiții din Iași, strada X nr.X, pentru acest obiectiv autorizația de construcție nefiind emisă pe numele contestatorului.

În fapt, în perioada 01.06.2017-31.12.2017, contestatorul înregistrează în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți cheltuieli în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu achiziția de beton diverse tipuri de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, deoarece acestea au fost puse în operă la obiectivul de investiții din Iași, strada X, nr.X, autorizația de construire pentru acest obiectiv nefiind emisă pe numele petentului.

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

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

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

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

iar pct. 7 alin.(4) și (5) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“SECȚIUNEA a 2-a

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

(...)

(4) 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. 68 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

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

a) cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;

b) cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de terți;

c) cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii pentru clienți;

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

e) dobânzile aferente creditelor bancare;

f) cheltuielile cu comisioanele și cu alte servicii bancare;

g) cheltuielile cu primele de asigurare care privesc active corporale și/sau necorporale, inclusiv pentru stocurile deținute, precum și primele de asigurare efectuate pentru asigurarea de risc profesional;

h) cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile (activele) din patrimoniul personal/patrimoniul afacerii, când acestea reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;

i) cheltuielile poștale și taxele de telecomunicații;

j) cheltuielile cu energia și apa;

k) cheltuielile cu transportul de bunuri și de persoane, altele decât cele prevăzute la art. 68 alin. (5) lit. j) din Codul fiscal;

- l) cheltuieli de natură salarială;**
- m) cheltuielile cu impozitele, taxele, altele decât impozitul pe venit;**
- n) cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu prevederile art. 28 din Codul fiscal, după caz;**
- o) valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare;**
- p) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria/rata de leasing în cazul leasingului operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile în cazul leasingului financiar, stabilite în conformitate cu reglementările în materie privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;**
- q) cheltuielile pentru pregătirea profesională și perfecționarea contribuabilului și a salariaților acestuia;**
- r) cheltuielile cu funcționarea și întreținerea aferente bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;**
- s) cheltuielile ocazionate de participarea la congrese și alte întruniri cu caracter profesional;**
- t) cheltuielile efectuate pentru salariați pe perioada delegării/detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, reprezentând indemnizațiile plătite acestora, precum și cheltuielile de transport și cazare;**
- u) cheltuielile de reclamă și publicitate reprezintă cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui contribuabilului, produsului sau serviciului, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare când reclama și publicitatea se efectuează prin mijloace proprii. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri acordate cu scopul stimulării vânzărilor;**
- v) contravaloarea cotei de 10% aplicată la venitul brut din activitatea de expertiză contabilă și tehnică, judiciară și extrajudiciară, datorată biroului de expertiză locală, potrivit legislației privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară;**
- w) alte cheltuieli efectuate în scopul realizării veniturilor.**

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

Din prevederile legale de mai sus rezultă că pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor este necesar ca acestea să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente și

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

-petentul a achiziționat în perioada 01.06.2017-31.12.2017, de la S.C. X S.R.L., diverse tipuri de beton, în sumă totală de S lei, aceste achiziții fiind înregistrate în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți;

-materialele achiziționate au fost utilizate pentru obiectivul de investiții (blocul de locuințe) din municipiul Iași, strada X nrX;

-pentru acest obiectiv de investiții, a fost emisă Autorizația de construire nr.X, de către Primăria Municipiului Iași, autorizația fiind emisă ca urmare a cererii adresate de S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., și nu a petentului;

-la momentul înregistrării acestor cheltuieli, obiectivul de investiții din zona Bucium, strada X, nr.X era finalizat, așa cum rezultă din Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.X, existent la dosarul cauzei.

Referitor la susținerea petentului precum că nu a dat nicio notă explicativă, se reține faptul că la dosarul cauzei există Nota explicativă din data de 23.07.2019 în care se face referire la furnizorul S.C. X S.R.L.

Având în vedere că Autorizația de construire nr.X nu este emisă pe numele petentului și ținând seama de faptul că petentul nu depune niciun document în susținerea contestației din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu materialele de construcție achiziționate de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, astfel că, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privin Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Persoana Fizică X** pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei**.

3.Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța pe fondul cauzei în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de S lei, contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei, în condițiile în care pentru aceste sume petentul nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze din care să rezulte o situație diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul

Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **Persoana Fizică X** -dezvoltator imobiliar, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului obligația de plată a impozitului pe venit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2017-31.12.2017, a contribuției de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și a contribuției de asigurări sociale în sumă de S lei, aferente perioadei 01.06.2017-31.12.2017.

Prin prezenta contestație, petentul deși contestă impozitul pe venit în sumă de S lei, contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei, aduce motivații numai în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de S lei, neaducând argumente și neinvocând temeuri de drept în susținerea propriei cauze în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de S lei, contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei.

Se reține faptul că petentul nu a depus declarația unică pentru anul 2017, astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații fiscale având în vedere înregistrările din registrele contabile.

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

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

a) motivele de fapt și de drept;

b) dovezile pe care se întemeiază”.

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

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

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

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

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

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

„Art. 276 -Soluționarea contestației

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

existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

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

„Art. 249 Sarcina probei:

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

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

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

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

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

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

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

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

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

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X de către Activitatea de

Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, petentul contestă impozitul pe venit în sumă de S lei, contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și aduce motivații numai în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de S lei,

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

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

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

DECIDE:

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **Persoana Fizică X din Iași** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei**.

2.Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **Persoana Fizică X din Iași** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

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

DIRECTOR GENERAL,

ȘEF SERVICIU SOLUȚIONARE
CONTESTAȚII 1,

ÎNTOCMIT,