

**DECIZIA nr. 535 din 24.08.2016** privind  
solutionarea contestației formulate de **CIA XY**, cu domiciliul în ... București,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr. ...., înregistrată sub nr. .... 2016 de către Administrația Sector H a Finanțelor Publice cu privire la contestația formulată de CIA XY înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. 5264728/30.05.2016.

Obiectul contestației îl constituie următoarele acte administrative fiscale emise în urma raportului de inspecție fiscală nr. rix/2016 și comunicate sub semnătură în data de .....2016:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. decimpy/2016;

- decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. decimpz/2016,

prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **T lei**, din care:

- V lei TVA;
- S lei impozit pe venit stabilit suplimentar de plată;
- C lei contribuție la asigurările sociale de sănătate.

Prin contestația formulată contribuabilul solicită anularea deciziilor de impunere nr. decimpz/2016 și nr. decimpy/2016 pentru următoarele sume:

- L lei TVA;
- J lei impozit pe venit stabilit suplimentar de plată

**R lei** total sume contestate.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată CIA XY.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea contestației.

**I.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector H a Finanțelor Publice au inițiat inspecția fiscală generală a activității Cabinetului individual de avocatură XY pentru perioada 01.10.2010-31.12.2015 pentru TVA și 01.01.2010-31.12.2014 pentru impozitul pe venit și contribuția la asigurările sociale de sănătate.

În urma inspecției fiscale a fost întocmit raportul de inspecție fiscală nr. rifx/2016, iar în baza constatărilor cuprinse în acesta au fost emise deciziile de impunere nr. decimpz/2016 și nr. decimpy/2016 prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare reprezentând:

- V lei TVA suplimentară de plată;
- S lei impozit pe venit stabilit suplimentar de plată, ca diferență între impozitul stabilit în plus de U lei (U1 lei + U2 lei + U3 lei + U4 lei) și impozitul stabilit în minus de U5 lei;
- C lei contribuție la asigurările sociale de sănătate.

II. Prin contestația formulată și înregistrată sub nr. ....2016 contribuabilul CIA XY, în numele cabinetului și în nume propriu, solicită revocarea, în parte, a raportului de inspecție fiscală și a deciziilor de impunere emise în urma acestuia și constatarea faptului că, în urma inspecției fiscale, datorează doar următoarele debite suplimentare:

- V-L lei reprezentând TVA pentru perioada 01.01.2010-31.12.2012 (cabinetul);
- U3+U4-U5-J lei (U3+U4-U5-J lei) reprezentând impozit pe venit (persoana fizică).

Contribuabilul consideră prin stabilirea TVA pentru perioada 01.01.2013-31.12.2015 în sumă de L1 lei, organele de inspecție fiscală au încălcat principiul general de drept "a subiecta materia", art. 7 Cod procedură fiscală corelat cu principiul "iura novit curia" și cu principiul justeții impunerii prevăzut de art. 3 lit. c) din Codul fiscal pe motiv că i-au colectat TVA, deși veniturile nete impozabile pentru acești ani nu se încadrează în cuantumurile pentru care o persoană devine plătitor de TVA.

Contribuabilul consideră că organele fiscale au aplicat abuziv art. 156<sup>3</sup> alin. (10) din Codul fiscal, pe care l-au interpretat în mod izolat și unidirecțional cu unicul scop de a stabili cu orice preț o sarcină fiscală, deși au reținut faptul că i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.08.2012, aspect luat la cunoștință în luna decembrie 2012 de la o societate cu care a avut relații contractuale. Prin formula "pentru servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, efectuate în perioada în care persoana impozabilă nu are cod valabil de TVA" prevăzută de art. 156<sup>3</sup> alin. (10) din Codul fiscal legiuitorul a înțeles să oblige la depunerea unei noi declarații numai dacă s-au prestat servicii în baza cărora a obținut venituri nete impozabile care se încadrează în cuantumurile pentru care o persoană devine plătitor de TVA.

Pentru suma de M lei reprezentând combustibilul pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010, contribuabilul consideră că are dreptul la deducerea cheltuielilor întrucât are activitate în București și în județul Ilfov, iar reședința în județul Giurgiu (în București nu are nicio proprietate și locuiește efectiv în județul Giurgiu), iar autoturismul și combustibilul au fost utilizate numai pentru deplasarea de la reședință la locul de desfășurare a activității de avocatură. Aceleași argumente sunt valabile și pentru nededucerea sumei de L2 lei reprezentând TVA aferentă achiziției de combustibil pe perioada 2010-2011.

În concluzie, contribuabilul solicită să se constate că are efectiv de plată în urma inspecției fiscale:

- TVA:  $V \text{ lei} - (L1 \text{ lei} + L2 \text{ lei}) = V \text{ lei} - L \text{ lei} = V-L \text{ lei}$ ;
- impozit pe venit:  $N \text{ lei} - (U5 \text{ lei} + M \text{ lei}) = U3+U4-U5-J \text{ lei}$ .

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contribuabilului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

### 3.1. Referitor la TVA

În cadrul inspecției fiscale generale a activității Cabinetului individual de avocatură XY organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector H a Finanțelor Publice au constatat că acesta a fost înregistrat ca plătitor de TVA începând cu data de 01.11.2008 prin depășirea plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal și a figurat ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA până la data de 01.08.2012.

În data de 08.08.2012 organele fiscale teritoriale au emis decizia nr. dcantv/08.08.2012 privind anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA potrivit prevederilor art. 153 alin. (9)/art. 153<sup>1</sup> alin. (9) sau alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prin care contribuabilului CIA XY i se anulează înregistrarea în scopuri de TVA întrucât pe parcursul semestrului calendaristic anterior nu a depus niciun decont de TVA.

În urma inspecției fiscale a fost stabilită o diferență suplimentară de TVA în sumă de V lei, din care:

- V1 lei TVA colectată suplimentar, din care:

a) V2 lei pentru perioada trim. IV 2010 – 31.12.2012 reprezentând TVA aferentă serviciilor facturate, dar pentru care taxa colectată nu a fost declarată în deconturile de taxă depuse la organele fiscale ori TVA aferentă unor servicii încasate prin bancă, pentru care contribuabilul nu a emis facturi fiscale, nu le-a evidențiat în jurnalul de vânzări și nu le-a declarat în deconturi;

b) L1 lei pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015 reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate, dar pentru contribuabilul nu a colectat, nu a plătit și nu a declarat TVA datorată;

- V3 lei TVA neadmisă la deducere, din care:

c) L2 lei TVA aferentă achiziției de combustibil pentru care nu sunt respectate prevederile referitoare la limitarea specială a dreptului de deducere;

d) V4 lei TVA aferentă achiziției de bunuri și servicii pentru care nu s-au prezentat facturile de achiziție;

e) V5 lei TVA pentru achiziția de produse cosmetice și detergenți care nu este efectuată în folosul operațiunilor taxabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de gestionare a documentelor cu regim special de către CIA XY: contractele de asistență juridică nu sunt completate în ordine cronologică, din conținutul acestora lipsesc datele de identificare completă a clienților, utilizarea unor

contracte de asistență juridică care nu se regăsesc în plaja de numere alocată cabinetului de către Baroul București, neemiterea facturilor pentru serviciile prestate ori emiterea lor cu întârziere față de momentul prestării serviciilor, nedeținerea de documente/contracte pentru servicii facturate fără TVA, stornarea unor facturi fără documente justificative cu motivația încheierii unor operațiuni juridice de natura "simulației". Pentru aceste deficiențe organele de inspecție fiscală au formulat sesizarea penală nr. szp/2016 adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul București în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Având în vedere conținutul motivației invocate de contribuabil prin contestația formulată în raport de aspectele sesizate de organele de inspecție fiscală se reține că nu sunt incidente prevederile art. 277 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală pentru suspendarea soluționării contestației.

### 3.1.1. Referitor la TVA colectată în sumă de L1 lei

*Cauza supusă soluționării este dacă un contribuabil, căruia i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA pentru neîndeplinirea obligațiilor declarative, este obligat să colecteze și să plătească TVA pentru serviciile prestate în perioada în care îi este anulată înregistrarea, fără posibilitatea aplicării în această perioadă a regimul special de scutire pentru întreprinderi mici.*

**În fapt**, pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina CIA XY suma de L1 lei reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate, dar pentru care contribuabilul nu a colectat, nu a plătit și nu a declarat TVA datorată.

Temeiul legal invocat: art. 11 alin. (1) și alin. (1<sup>3</sup>), art. 134, art. 140 alin. (1), art. 150 alin. (1), art. 155 alin. (1) și alin. (15), art. 156 alin. (1), art. 156<sup>2</sup> alin. (2), art. 156<sup>3</sup> alin. (10) și art. 157 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 82 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Contribuabilul CIA XY reclamă interpretarea izolată și unidirecțională a prevederilor art. 156<sup>3</sup> alin. (10) din Codul fiscal și consideră că, așa cum este formulat acest articol, nu datorează TVA pentru serviciile prestate după data de 01.01.2013 întrucât veniturile nete impozabile obținute nu se încadrează în cuantumurile pentru care o persoană devine plătitor de TVA.

**În drept**, potrivit art. 11, art. 150, art. 153 și art. 156<sup>3</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

"Art. 11. - (1<sup>3</sup>) **Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)—e)** nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar **sunt supuși obligației de plată**

**a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiilor impozabile desfășurate în perioada respectivă”.**

”Art. 150. - (1) **Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii**, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2)-(6) și art. 160”.

”Art. 153. - (9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

[...]

d) *dacă nu a depus pe parcursul unui semestru calendaristic niciun decont de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, dar nu este în situația prevăzută la lit. a) sau b), din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Aceste prevederi se aplică numai în cazul persoanelor pentru care perioada fiscală este luna sau trimestrul. Începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, respectiv începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane impozabile în scopuri de TVA dacă nu a depus niciun decont de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup> pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, dar nu este în situația prevăzută la lit. a) ori b), din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și, respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație.*

*(9<sup>1</sup>) Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (9) lit. a)–e), organele fiscale competente înregistrează persoanele impozabile în scopuri de TVA astfel:*

[...]

c) la solicitarea persoanei impozabile, în situația prevăzută la alin. (9) lit. d), de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA, pe baza următoarelor informații/documente furnizate de persoana impozabilă: [...]”.

”Art. 156<sup>3</sup>. - (10) **Persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor art. 153 alin. (9) lit. a) - e) trebuie să depună o declarație privind taxa colectată care trebuie plătită, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, a căror exigibilitate de taxă intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA, respectiv:**

a) **taxa colectată care trebuie plătită în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>3</sup>) pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt**

**persoane obligate la plata taxei, efectuate în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA;**

b) taxa colectată care trebuie plătită pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare, dar a căror exigibilitate de taxă potrivit art. 134<sup>2</sup> alin. (3) - (8) intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA”.

În speță, se reține faptul că, deoarece CIA XY nu a depus deconturile de TVA, organele fiscale competente i-au anulat înregistrarea în scopuri de TVA în temeiul art. 153 alin. (9) lit. d) din Codul fiscal începând cu data de 01.08.2012. Începând cu anul 2013, contribuabilul CIA XY nu a mai colectat TVA pentru serviciile prestate și nu a declarat-o și plătit-o bugetului de stat, deși art. 11 alin. (1<sup>3</sup>) prevedea în mod expres că și contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA rămân supuși obligației de plată a TVA colectată pentru toate operațiunile impozabile desfășurate în perioada în care nu mai sunt înregistrați în scopuri de TVA.

Sușinerile contribuabilului privind nedatorarea TVA pentru operațiunile realizate în perioada 2013-2015 plecând de la ideea că valoarea acestora nu se încadrează în cuantumul pentru care o persoană devine plătitor de TVA sunt vădit neîntemeiate, în condițiile în care:

A. Organele de inspecție fiscală au aplicat întocmai prevederile legislației fiscale, fără încălcarea vreunui principiu fiscal, simpla invocare a acestor principii într-o contestație nefiind suficientă, câtă vreme nu este demonstrată legătura logică de cauzalitate dintre principii și aplicarea lor la situația de fapt.

B. Este evident că **nici nu poate fi vorba de o interpretare** ”în mod izolat și unidirecțional cu unicul scop de a stabili cu orice preț o sarcină fiscală” a art. 156<sup>3</sup> alin. (10) din Codul fiscal, **în condițiile în care obligativitatea plății TVA colectate pentru acest contribuabil este instituită prin art. 11 alin. (1<sup>3</sup>) din Codul fiscal, invocat expres de organele de inspecție fiscală, împreună cu celelalte temeuri legale aplicate speței**, menționate și ele în cuprinsul actelor atacate, respectiv: art. 134 (faptul generator și exigibilitatea), art. 140 (cota de TVA), art. 150 (persoana obligată la plata taxei), art. 155 (emiterea facturilor), art. 156 (evidența operațiunilor), art. 156<sup>2</sup> (decontul de taxă), art. 156<sup>3</sup> (decontul special de taxă și alte declarații) și art. 157 din Codul fiscal (plata taxei) și art. 82 alin. (3) din Codul de procedură fiscală (completarea declarațiilor fiscale).

C. Prevederile art. 156<sup>3</sup> alin. (10) din Codul fiscal vizează numai depunerea unei declarații privind TVA colectată ce trebuie plătită pentru operațiunile realizate de contribuabilii a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată (în lipsa decontului de TVA, care se depune doar de persoanele înregistrate în scopuri de TVA) și nicidecum obligativitatea colectării TVA de către aceste persoane, care este reglementată de art. 11 alin. (1<sup>3</sup>) din Codul fiscal, după cum s-a arătat anterior.

D. Formula "pentru servicii PENTRU CARE SUNT PERSOANE OBLIGATE LA PLATA TAXEI, efectuate în perioada în care persoana impozabilă nu are cod valabil de TVA", invocată în demonstrarea sensului prevederilor art. 156<sup>3</sup> alin. (10) din Codul fiscal **este citată în mod evident trunciat, pentru a-i da sensul dorit de contestatar.**

Dimpotrivă, o citare completă a textului art. 156<sup>3</sup> alin. (10) din Codul fiscal (realizată în precedent) **ar demonstra, logic, ceea ce legiuitorul a înțeles să reglementeze**, respectiv că persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor art. 153 alin. (9) lit. a) - e) din Codul fiscal sunt obligate să plătească TVA și să depună o declarație în acest sens pentru:

a. *TVA colectată care trebuia plătită* în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>3</sup>) din Codul fiscal *pentru* livrările de bunuri/*prestările de servicii efectuate (ipoteză aplicabilă contribuabilului, care a realizat prestări de servicii în perioada în discuție – obligație generată de prevederile art. 11 alin. (1<sup>3</sup>) din Codul fiscal);*

și/sau

b. achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, efectuate în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA (ipoteză inaplicabilă situației contribuabilului întrucât TVA în sumă de L1 lei a fost stabilită pentru serviciile prestate de contribuabil, nu pentru achizițiile de servicii efectuate de contribuabil și pentru care, eventual, ar fi fost obligat la plata TVA în calitate de beneficiar al achizițiilor respective conform dispozițiile legale specifice în materie de TVA);

E. Persoanele obligate la plata taxei sunt cele prevăzute la art. 150 alin. (1) din Codul fiscal, respectiv persoanele impozabile care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, fără nicio distincție în funcție de volumul/valoarea bunurilor livrate/serviciilor prestate, contestatorul *confundând regimul persoanelor impozabile obligate la plata TVA conform art. 150 din Codul fiscal cu regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, aplicabil în condițiile art. 152 din Codul fiscal.* Astfel, conform acestui regim special, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care în anul calendaristic precedent și anul în curs realizează operațiuni sub plafonul de scutire, pot solicita scoaterea din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

Or, în cazul contribuabilului CIA XY *nu este vorba de o scoatere din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, la solicitarea contribuabilului, ci de o anulare a înregistrării în scop de TVA a contribuabilului*, ca o formă sancționatorie pentru neîndeplinirea obligațiilor declarative și care are alte consecințe fiscale față de scoaterea din evidență la cerere.

În acest sens, organul de soluționare a contestației reține că teza ultimă a art. 153 alin. (9<sup>1</sup>) din Codul fiscal prevede în mod expres că "**persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute de prezentul alineat nu pot aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la art. 152 până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligate să aplice prevederile art. 11 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>3</sup>)**". Cu alte cuvinte, persoanele cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform

procedurii prevăzute pentru aplicarea art. 153 alin. (9) din Codul fiscal nu mai pot aplica regimul special de scutire de TVA pentru întreprinderi mici, chiar dacă ulterior realizează operațiuni sub plafonul de scutire, acestea rămânând obligate la colectarea și plata TVA conform art. 11 alin. (1<sup>3</sup>) din Codul fiscal (cazul contribuabilului contestator CIA XY).

F. În sfârșit, necomunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA invocată nici nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, susținerile contestarului fiind contradictorii întrucât, în ipoteza în care această decizie nu i-a fost comunicată, **obligația colectării taxei pe valoarea adăugată deriva din simplul fapt al (menținerii) înregistrării în scop de TVA**, având în vedere că CIA XY fusese înregistrat în scop de TVA începând cu data de 01.11.2008. De asemenea, nici neîncasarea TVA începând cu data de 01.01.2013, cu justificarea că "mi s-a anulat înregistrarea ca plătitor de TVA" nu poate constitui un motiv justificat întrucât în această situație contribuabilul își invocă propria culpă în neaplicarea dispozițiilor exprese ale art. 11 alin. (1<sup>3</sup>) din Codul fiscal care instituia obligația plății TVA colectate pentru categoria de contribuabili în care se încadrează și contestatarul.

Prin urmare, în raport de cele anterior prezentate, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația contribuabilului CIA XY pentru capătul de cerere privind TVA colectată suplimentar în sumă de L1 lei .

### **3.1.2. Referitor la TVA în sumă de L2 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă își poate deduce TVA aferentă achizițiilor de combustibil pentru un autoturism, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut o limitare specială a dreptului de deducere, iar utilizarea autoturismului declarată de persoana în cauză nu se încadrează în excepțiile de la limitarea specială prevăzute de legislația fiscală aplicabilă.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au acordat contribuabilului drept de deducere pentru TVA în sumă de L2 lei aferentă achizițiilor de combustibil întrucât nu au fost respectate prevederile legale referitoare la limitarea specială a dreptului de deducere.

În nota explicativă (răspunsul la întrebarea nr. 7) prezentată în anexa nr. 8 la raportul de inspecție fiscală, contribuabilul afirmă că "utilizarea mașinii s-a efectuat numai în scopul activității cabinetului, respectiv pentru deplasarea de la domiciliu la clienți sau instanțe de judecată/autorități publice. Nu dețin foi de parcurs sau alte documente justificative".

**În drept**, potrivit art. 145<sup>1</sup> "Limitari speciale ale dreptului de deducere" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost introdus prin O.U.G. nr. 34/2009:

"Art. 145<sup>1</sup>. – (1) **În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul 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, **nu se deduce taxa pe**



**valoarea adăugată aferentă** achizițiilor acestor vehicule și nici **taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile**, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) **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;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului."

Prin pct. 45<sup>1</sup> din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare s-au stabilit următoarele:

"45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, **termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea

activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agenților de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.

(2) În sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate".

*Din prevederile legale sus-citate rezulta ca, in cazul autoturismelor, legea fiscala a introdus o limitare speciala a dreptului de deducere pentru achizitia acestora si a combustibilului necesar functionarii, cu exceptia autoturismelor care sunt utilizate pentru destinatiile anume prevazute de lege.*

În speță, se reține că în perioada în discuție (2010-2011), nu era permisă deducerea TVA pentru achizițiile de combustibil necesar funcționării autoturismelor, **chiar și în situația în care autoturismele erau utilizate în folosul activității economice a persoanelor impozabile**, cu excepția utilizării pentru acele destinații anume prevăzute de legea fiscală la lit. a)-d) alin. (1) art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Prin contestația formulată contribuabilul solicită deducerea TVA pe motiv că autoturismul a fost utilizat pentru deplasarea de la reședința din județul Giurgiu la locul de desfășurare a activității de avocatură în baza excepției "utilizat exclusiv pentru transport personal (transportul meu) la și de la locul de desfășurare a activității".

Motivația contestatarului CIA XY este **vădit neîntemeiată** din mai multe motive, și anume:

- pentru a se încadra în excepție, trebuie îndeplinită prima condiție, aceea a "**utilizării exclusive**" (sintagmă expres prevăzută în textul legii), iar contestatarul nu poate face dovada îndeplinirii acestei condiții, *de vreme ce nu a*

*întocmit foi de parcurs și nici nu deține alte documente justificative*, după cum el însuși recunoaște în nota explicativă dată la solicitarea organelor de inspecție fiscală;

- a doua condiție se referă la destinația vizată de excepție, respectiv **”transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității”** și nu de ”transport personal la și de la locul de desfășurare a activității”, așa cum citează trunchiat contestatarul textul de lege pentru a-i da un sens în sprijinul propriilor susțineri; or, sintagma ”transport de personal” se referă, stricto sensu, la transportul angajaților contribuabililor, și nu la transportul personal al contribuabililor, așa cum eronat susține contestatarul, dovadă și condițiile pentru aplicarea excepției prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> alin. (1) lit. f) din Normele metodologice de aplicare, respectiv **atunci cand exista dificultati evidente de a gasi ale mijloace de transport** pentru transportul angajaților la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului **si atunci cand exista un acord colectiv** între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.

Totodată, faptul ca autoturismele au fost utilizate pentru deplasare la sediul clientilor sau al instantelor, deci in interesul desfasurarii activitatii nu poate fi retinut oricum in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere ca **limitarea speciala a dreptului de deducere** prevazuta de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, articol nou introdus de legiutor prin O.U.G. nr. 34/2009 **vizeaza tocmai acele autoturisme folosite in interesul activitatii taxabile**, cu exceptiile anume enumerate in textul articolului; **altminteri, in masura in care autoturismele nu sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale contribuabililor platitori de taxa, nici nu era nevoie de o limitare speciala a dreptului de deducere, fiind suficiente reglementarile deja existente de la art. 145 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal**. In acest sens, se retine ca pentru a se incadra in exceptiile pentru care nu se aplica limitarea speciala a dreptului de deducere, deplasarea la sediul clientilor trebuie sa fie efectuata in scop de intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, ceea ce, evident, nu este cazul pentru deplasarea avocatilor la sediul clientilor ori a instantelor, asa cum invocă contestatarul.

Cum exceptiile sunt de stricta interpretare si, mai mult, textul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal conditioneaza incadrarea in exceptie prin trimitere la caracterul ”exclusiv” al utilizarii autoturismelor pentru destinatiile anume precizate rezulta ca CIA XY nu poate beneficia de dreptul de deducere pentru achizițiile de combustibil destinate autoturismului utilizat pentru transportul personal al contribuabilului.

În consecință, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de L2 lei.

### **3.2. Referitor la impozitul pe venit**

În urma inspecției fiscale a impozitului pe venit aferent perioadei 2010-2014, prin decizia de impunere nr. decimpz/2016 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice XY următoarele obligații:

- anul 2010: U1 lei impozit pe venitul net anual impozabil stabilit suplimentar în plus;
- anul 2011: U2 lei impozit pe venitul net anual impozabil stabilit suplimentar în plus;
- anul 2012: U3 lei impozit pe venitul net anual impozabil stabilit suplimentar în plus;
- anul 2013: U5 lei impozit pe venitul net anual impozabil stabilit suplimentar în minus;
- anul 2014: U4 lei impozit pe venitul net anual impozabil stabilit suplimentar în plus.

Rezultă un impozit pe venit stabilit în plus de U1 lei + U2 lei + U3 lei + U4 lei = U lei (în anexa la decizie este înscris un total de N lei prin adăugarea eronată a impozitului stabilit pe fiecare an fiscal) și un impozit pe venit stabilit în minus de U5 lei, ceea ce conduce la impozit pe venit stabilit suplimentar de plată de **S lei**.

Prin contestația formulată contribuabilul XY solicită să se constate că are efectiv de plată în urma inspecției fiscale un impozit pe venit de N lei – (U5 lei + M lei) = U3+U4-U5-J lei, respectiv **U3+U4-U5-J lei**, de unde rezultă că, în fapt, domnul XY contestă un impozit pe venit de S lei – U3+U4-U5-J lei = **J lei**.

Organul de soluționare a contestației constată că domnul XY își motivează contestația numai cu privire la nededucerea sumei de M lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010 (pct. 2 lit. B din contestație) și **solicită eronat diminuarea impozitului** pe venit stabilit în urma inspecției fiscale cu suma aferentă cheltuielii (adică scade din impozit baza impozabilă), nu cu impozitul aferent cheltuielii în sumă de M lei x 16% = **J2 lei**.

### 3.2.1. Referitor la impozitul pe venit în sumă de J1 lei

*Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța pe fond asupra nedatorării impozitului pe venit în sumă de J1 lei din totalul impozitului pe venit rezultat de plată în urma inspecției fiscale, în condițiile în care contestatarul nu aduce niciun argument și nicio dovadă în susținerea contestației.*

**În fapt**, prin contestația formulată domnul XY reclamă neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuieli în sumă de M lei, cărora le corespunde un impozit pe venit de J2 lei și solicită constatarea faptului că în urma inspecției fiscale are un impozit pe venit efectiv de plată de doar U3+U4-U5-J lei (nerotunjit U3+U4-U5-J lei), în condițiile în care din însumarea diferențelor de impozit pe venit în plus și în minus aferente perioadei 2010-2014 stabilite de organele de inspecție fiscală reiese un impozit de plată de S lei.

Rezultă că, în raport cu suma impozitului acceptată ca fiind datorată în urma inspecției fiscale, contribuabilul contestă suma de S lei –

$U3+U4-U5-J lei - J2 lei = J1 lei$  fără să aducă niciun argument în susținerea contestației.

**În drept**, conform art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...]*

***c) motivele de fapt și de drept;***

***d) dovezile pe care se întemeiază;”***,

*iar pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 precizează:*

***“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”.***

Astfel, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]”.

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art. 276. – (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**”.*

Având în vedere că domnul XY nu aduce niciun argument cu privire la nedatorarea impozitului pe venit în sumă de J1 lei, contestația urmează să fie respinsă ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

### **3.2.2. Referitor la impozitul pe venit în sumă de J2 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă cheltuiala cu combustibilul este deductibilă la calculul venitului net anual impozabil din activități independente, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut o limitare specială a dreptului de deducere, iar utilizarea autoturismului declarată de contribuabil nu se încadrează în excepțiile de la limitarea specială prevăzute de legislația fiscală aplicabilă.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au determinat pentru anul 2010 un impozit pe venitul net anual impozabil stabilit suplimentar în plus în sumă de U1 lei, din care J2 lei este impozitul aferent majorării bazei impozabile (venitului net) cu suma de M lei reprezentând cheltuială cu combustibilul

neacceptată la deducere având în vedere limitările speciale ale dreptului de deducere.

**În drept**, potrivit art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010:

„Art. 48. - (1) **Venitul net din activități independente** se determină ca diferență între venitul brut și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile**, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

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

[...]

**I<sup>1</sup>**) în perioada 1 mai 2009—31 decembrie 2010, **cheltuielile privind combustibilul** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul 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, **cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre 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”.

Cu privire la aplicarea limitării speciale a dreptului de deducere a cheltuielilor în cazul veniturii net din activități independente, pct. 39<sup>1</sup> din Normele metodologice date în aplicarea Titlului III din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare stabilește următoarele:

”39<sup>1</sup>. *Termenii și expresiile prevăzute la art. 48 alin. (7) lit. I<sup>1</sup>) pct. 1 au semnificațiile prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".*

Având în vedere că, în cazul deductibilității cheltuielilor cu combustibilul pentru autoturisme se aplică aceleași reguli fiscale cu cele aplicabile pentru deductibilitatea TVA și motivația identică a contribuabilului, se vor reține considerentele expuse de organul de soluționare la pct. 3.1.2 din prezenta decizie și, în consecință, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru capătul de cerere privind impozitul pe venit în sumă de J2 lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 11 alin. (1<sup>3</sup>), art. 48 alin. (1) și alin. (7) lit. I<sup>1</sup>), art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a), art. 150 alin. (1), art. 153 alin. (9<sup>1</sup>) teza a doua și art. 156<sup>3</sup> alin. (10) lit. a prima teză din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 39<sup>1</sup>/pct. 45<sup>1</sup> alin. (1) lit. f) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului III/Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și

completările ulterioare, art. 269 alin. (1) lit. c), art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015

## **DECIDE**

Respinge contestația formulată de CIA XY împotriva deciziilor de impunere nr. decimpz/2016 și nr. decimpy/2016, emise de Administrația Sector H a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. rifx/2016 cu privire la obligații fiscale în sumă de R lei reprezentând TVA în sumă de S lei și impozit pe venit suplimentar rămas de plată în sumă de J lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.