

**DECIZIA nr.228 din.2016**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**doamna X titulara**  
**Cabinetului de Avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industrială,**  
cu sediul în Bucuresti, str. ...,  
înregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sectorului .. a Finantelor Publice – Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice, cu adresa nr. ..., înregistrata la DGRFPB sub nr. ..., cu privire la contestatia formulata de X Cabinet de Avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industrială si de doamna X, în nume propriu.

Obiectul contestatiei înregistrata la AS..FP sub nr. .., completata prin adresa înregistrată la AS..FP sub nr. .., îl constituie urmatoarele decizii de impunere, comunicate în data de **30.10.2015**, emise de AS..FP în baza Raportului de inspectie fiscala nr. ...:

1. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. .., emisa pentru **doamna X, pentru activitatea de avocat**, prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata reprezentând diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar și CASS în suma totala de .. lei pentru anii 2009-2013, precum și accesorii în suma de .. lei, astfel:

***Pentru anul 2009:***

- ..lei = diferenta de impozit pe venit în plus;
- .. lei = accesorii aferente impozitului pe venit;
- .. lei = CASS;

**.. = total**

***Pentru anul 2010:***

- .. lei = diferenta de impozit pe venit în plus;
- .. lei = accesorii aferente impozitului pe venit;
- .. lei = CASS;

**.. lei = total**

***Pentru anul 2011:***

- .. lei = diferenta de impozit pe venit în plus;
- .. lei = accesorii aferente impozitului pe venit;
- .. lei = CASS;

**.. lei = total**

***Pentru anul 2012:***

- .. lei = diferenta de impozit pe venit în plus;
- .. lei = accesorii aferente impozitului pe venit;
- .. lei = CASS;

**.. lei = total**

***Pentru anul 2013:***

- .. lei = diferenta de impozit pe venit în plus;
- .. lei = CASS;

**.. lei = total.**

2. – Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .. emisa pentru **Cabinet de avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industriala X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata, in suma totala de .. lei:

- .. lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- .. lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- .. lei = penalitati de intarziere.

3. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. .., emisa pentru **doamna X, pentru activitatea de mediator, prin care a fost diminuată pierderea fiscala cu suma de .. lei;**

4. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. .. **pentru doamna X, pentru activitatea de consiliere în proprietate intelectuala, prin care a fost diminuată pierderea fiscala cu suma de .. lei.**

Prin Deciziile de impunere nr. .. și nr. .., **nu s-au stabilit obligații suplimentare urmare inspectiei fiscale întrucât contribuabila a înregistrat pierdere fiscala în toată perioada supusa inspectiei fiscale.**

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu art.352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de X Cabinet de Avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industriala si de doamna X, in nume propriu.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contestatarul solicita anulara deciziilor de impunere nr. .., nr. .., nr. .. și nr. .., invocand în susținere urmatoarele motive:

**1. Prescriptia** dreptului organului fiscal de a stabili obligatii pentru anul 2009, pe motiv ca acest drept ia nastere in anul 2009 prin emiterea Deciziei de plati anticipate, iar constituirea bazei de impozitare care genereaza obligatii fiscale pentru anul 2009 se efectueaza in anul 2009 de la 01 ianuarie la 31 decembrie;

**2. Contributiile suplimentare de plata pentru asigurarile sociale de sanatate** pentru anii 2009, 2010 si 2011 in cuantum de .. lei, au fost stabilite nelegal si netemeinic pe motiv ca temeiul legal invocat de organul fiscal respectiv art. 296<sup>18</sup> – 296<sup>26</sup> nu se regaseste in Codul fiscal aplicabil anilor 2009 - 2011;

**3.** in mod netemeinic organul fiscal a considerat ca nedeductibile cheltuielile efectuate de contribuabil in cuantum de .. lei **reprezentand deplasare la Constanta si curs de pregatire psihica in scopul afacerii**, pe motiv ca scopul realizarii venitului prin efectuarea acestor cheltuieli nu poate fi intotdeauna justificat prin documente justificative, ci si prin documente probatorii (note explicative, memorii, documente anexate, etc). In anexa 12 la raportul de inspectie fiscala, respectiv adresa de raspuns a solicitarilor

organelor de control a explicat circumstanțele, anexează documente și prezintă legătura dintre cheltuiala efectuată și modul în care aceasta se reflectă în venituri. Contestatara susține că legiuitorul nu condiționează deductibilitatea de obținerea venitului ci de scopul, intenția, obținerii de venit, având în vedere ansamblul activității și natura acestuia. De asemenea, susține că această cheltuială poate fi considerată ca fiind deductibilă ținând cont și de faptul că livrabilul poate îmbrăca și forma unui serviciu intangibil;

**4.** cu privire la cheltuielile în sumă de .. lei din totalul sumei de .. lei, **reprezentând : diurna** - în cuantum de ..lei și cheltuieli **timbru judiciar** - în cuantum de .. lei, contestatara susține că suma de .. lei se regăsește în ordinul de deplasare nr... conform caruia salariatul A s-a deplasat la .. în perioada 23.06.2010-26.06.2010 la clientul .. SRL, iar ordinul de deplasare prezintă stampila și semnătura .. și a notarului public B. Aceasta reiterează faptul că legătura dintre cheltuiala și venit a fost explicată de contribuabil în anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală, astfel:

- în extrasul de cont .. din data de 27.07.2010 se regăsc plățile de .. lei;
- cele două taxe judiciare de timbru în valoare de .. lei fiecare, au fost achitate pentru dosarele pe rol având ca obiect contestație la executare și au fost incluse în onorariul plătit de client;
- acestea au fost plătite de cabinetul de avocat și nu au fost refacturate clienților fiind incluse în onorariul plătit de client în temeiul contractului de consultanță juridică încheiat cu acesta pentru fiecare dosar în parte;
- calitatea de clienți ai contribuabilului contestator a fost confirmată de contractele de reprezentare juridică mai multe pentru fiecare client, facturile și chitanțele de plată a onorariilor;

**5. a)** cu privire la cheltuielile în sumă de .. lei din totalul de .. lei, **reprezentând cheltuieli de deplasare** efectuate de acesta la .. în anul 2010, arată următoarele:

- deși a prezentat documente justificative în baza cărora s-au înregistrat în contabilitate și a furnizat explicații privind scopul și natura deplasării, organul fiscal a considerat că nu rezultă cu certitudine scopul realizării de venituri;
- suma de ... lei nu poate fi considerată nedeductibilă fiind confirmată că natura prin documente justificative achitate în anul financiar corespunzător, scopul deplasării fiind de atragere clienți, scop atins în anul 2014 prin încheierea contractului de asistență juridică seria .. cu clientul ..SRL. Codul fiscal nu condiționează obținerea venitului în aceeași perioadă cu efectuarea cheltuielilor asociate, condiția de deductibilitate fiind legată numai de scopul afacerii;

**b)** cu privire la cheltuiala în sumă de .. lei din totalul sumei de .. lei, reprezentând **costuri de deplasare** efectuate de contribuabil cu **pregătirea profesională** sub aspecte de psihologie și psihic, respectiv cursul “.. pentru dezvoltarea minții și controlul stresului” contestatara susține că este deductibilă fiscal în condițiile în care activitatea de avocat și cea de mediator îl obligă să cunoască tehnici de control psihologic. În legătura cu această deplasare, există următoarele documente justificative ca și costuri de deplasare, pentru suma de .. lei (din totalul în sumă de ..lei):

- factura nr... în sumă de .. lei (TVA .. lei), reprezentând cazare, achitată prin virament bancar în data de 09.05.2009;
- bilet tren în sumă de .. lei București Nord - Brașov, achitat prin virament bancar 08.05.2009;
- bilet tren în sumă de .. lei Brașov – București Nord, achitat prin virament bancar 10.05.2009;
- bon fiscal nr. ..., în sumă de .. lei, transport taxi;
- bon fiscal nr. ..., în sumă de .. lei, transport taxi;

- bon fiscal în suma de .. lei, transport taxi.

**6. suma de .. lei reprezentând taxe judiciare de timbru plătite în cursul anului 2013**, considera ca este deductibila, pe motiv ca acestea constituie taxa judiciara de timbru platita pentru formularea de contestatie la executare, taxe plătite de cabinetul de avocat ce nu au mai fost refacturate clientilor prin raportare la suma redusa a acestora, onorariul de avocat plătit și faptul ca acești clienți sunt clienți care au mai multe dosare în care ii reprezintă. Cu privire la aceste cheltuieli a făcut precizari în anexa 12 a raportului de inspectie fiscala și în adresa ... În susținerea calitatii de clienți ai contribuabilului contestatara prezinta contractele de asistenta juridica și facturile ale domnului ..;

**7. cu privire la suma de .. lei (totalul sumei achitate este de .. lei = .. lei val.fara tva + .. lei TVA)** reprezentand **cheltuieli cu serviciile de consultanta în legătura cu furnizorul SC .. SRL** achitata în exercițiul financiar 2009, contestatara sustine ca serviciile au făcut obiectul unui contract scris, dovada realizarii serviciilor fiind anexata contractului, respectiv anexa 1 – Lista derulare consultanta, data, onorariu, tema abordata, în care se specifica data sedintelor, durata sedintelor, semnaturile clientului și consultantului.

Cu privire la **TVA** dedusa de contribuabil in suma de .. lei (.. lei + . lei, din totalul de ..lei), contestatara invoca jurisprudenta comunitara, deciziile CEJ în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11.

Cu privire la sustinerile organului de control fiscal precum ca prestatorul SC .. SRL nu ar fi avut ca obiect de activitate obiectul contractului de consultanta din data de 18.08.2009 ci doar activitatea de “coafura și alte activități de infrumusetare”, contestatara anexeaza la contestatie Certificatul constatator nr. ..eliberat de către Oficiul Național al Registrului Comertului, respectiv paginile /208 și /28 din care rezulta ca societatea SC .. SRL avea inclus la obiectul de activitate secundar 7021 “Activitati de consultanta în domeniul relațiilor publice și al comunicarii”.

De asemenea, sustine ca aceasta cheltuiala poate fi considerata ca fiind deductibila tinand cont si de faptul ca livrabilul poate imbraca si forma unui serviciu intangibil;

**8. cheltuielile in quantum de .. lei (.. lei + .. lei + .. lei) cu pregătirea salariatilor** pot fi considerate cheltuieli deductibile fiscal, din urmatoarele motive:

- prevederile legale fiscale si cele ale Codului muncii nu prevad expres si explicit vreo delimitare între notiunea de “pregatire profesionala” fata de “pregatirea personala” ;

- pentru suma de .. lei contestatara mentioneaza ca documentele justificative aferente pregătirii profesionale a salariatului ..sunt: contractul individual de munca cu timp partial nr..., contract de scolarizare nr... , factura nr.. in valoare de .. lei reprezentand taxa scolara anul 2009/2010, contract de cesiune de datorie din 21.09.2009 prin care cabinetul de avocat preia obligatia de plata a angajatului cu privire la taxa de scolarizare pentru pregătirea profesionala juridica;

- pentru suma de .. lei, reprezentand cheltuieli cu pregătirea profesionala a salariatei .. la cursurile de master in traducerea textului literar contemporan, contestatara sustine ca aceasta suma a fost incasata (returnata angajatorului) in anul urmator 2011;

- pentru suma de .. lei reprezentand cheltuieli cu pregătirea profesionala a salariatului .., mai exact curs de formare in profesia de mediator autorizat, contestatara precizeaza ca formarea profesionala s-a realizat in scopul obtinerii de venituri, persoana care a participat la curs are calitatea de salariat, realizand venituri din activitatea de mediere in mod exclusiv prin intermediul cabinetului.

**9. referitor la cheltuielile aferente cursului “Programul de perfectionare in domeniul relatiilor internationale” in quantum de .. lei**, contestatara mentioneaza ca urmare participarii la cursurile organizate de Institutul ..sectiunea Analiza si consiliere politica in anul 2013 a incheiat doua contracte de consultanta juridica cu societatea...;

**10. cheltuielile in quantum de ... lei, reprezentand cotizatia achitata catre**

**Colegiul Consilierilor Juridici din Bucuresti** pentru salariatul Y, avand functia de consilier juridic, pot fi considerate ca fiind deductibile fiscal deoarece desi cotizatia profesionala este pentru salariatul Y Cabinetul de avocat X, in calitate de angajator, are obligatia de a suporta aceasta cheltuiala, potrivit Legii 514/2003;

**11. suma de .. lei (TVA .. lei)** aferenta facturii nr... (nu factura nr. .. asa cum este consemnat in RIF), reprezentand **refacturare c/val reparatii auto** ..conform contractului de comodat nr. .. incheiat intre SC .. SRL si Cabinet, poate fi considerata a fi deductibila deoarece indeplineste dispozitiile prevazute de art.48 alin. (4) lit.a) din Codul fiscal si ale pct.37 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

**12.** Prin reconsiderarea **cheltuielilor** ce pot fi considerate deductibile fiscal in quantum **total de .. lei** se diminueaza quantumul debitului suplimentar stabilit urmare a controlului fiscal cu suma de .. lei cat si accesoriile aferente;

**13.** In mod discretionar si printr-o interpretare eronata a prevederilor legale, organul de control a apreciat ca procentul de deducere al cheltuielilor efectuate de contribuabil pentru activitatea independenta este de doar 33,33%, in conditiile in care desfasoara 3 tipuri de activitati independente diferite, aratand ca pentru fiecare din cele trei cabinete s-a semnat si exista contract de comodat pentru spatiul destinat sediului.

Contestatarul apreciaza ca ar trebui să se aibă în vedere la luarea în calcul în principal cota de 33,33% pentru fiecare din cele 3 cabinete la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor pentru spațiul unde își au acestea sediul și unde efectiv se desfășoară activitățile specifice fiecărei activități independente în parte. În subsidiar în situația în care se va respinge aceasta cota, considera ca ar trebui admisa cel puțin cota de 50% de deductibilitate pentru activitățile independente desfășurate luate împreună.

Cheltuielile retinute de organul de control ca fiind nedeductibile sunt in suma totala de .. lei (.. lei + .. lei + .. lei + ,, lei + ,, lei) si reprezinta cheltuieli cu intretinerea si functionarea sediului social detinut in baza contractului de comodat.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. ,, AS,,FP a emis urmatoarele decizii de impunere contestate:

**1.** - Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. ,, , emisa pentru **doamna X, pentru activitatea de avocat**, prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata reprezentând diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar și CASS in suma totala de **.. lei** pentru anii 2009-2013, precum și accesorii în suma de **.. lei**, astfel:

*Pentru anul 2009:*

- .. lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- .. lei = accesorii aferente impozitului pe venit;
- .. lei = CASS;

*Pentru anul 2010:*

- .. lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- .. lei = accesorii aferente impozitului pe venit;
- .. lei = CASS;

*Pentru anul 2011:*

- .. lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- .. lei = accesorii aferente impozitului pe venit;
- .. lei = CASS;

*Pentru anul 2012:*

- .. lei = diferenta de impozit pe venit in plus;

- .. lei = accesorii aferente impozitului pe venit;
- .. lei = CASS;

*Pentru anul 2013:*

- .. lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- .. lei = CASS.

**2.** – Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .. emisa pentru **Cabinet de avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industriala X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata, in suma totala de .. lei:

- .. lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- .. lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- .. lei = penalitati de intarziere.

**3.** - Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. ..., emisa pentru **doamna X, pentru activitatea de mediator, prin care a fost diminuată pierderea fiscala cu suma de .. lei;**

**4.** - Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. **.. pentru activitatea de consiliere în proprietate intelectuala, prin care a fost diminuată pierderea fiscala cu suma de .. lei.**

Prin Deciziile de impunere nr. .. și nr. ..., **nu s-au stabilit obligații suplimentare urmare inspectiei fiscale întrucât contribuabila a înregistrat pierdere fiscala în toată perioada supusa inspectiei fiscale.**

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Doamna X desfasoara urmatoarele activitati:

1. activitatea de avocat in cadrul Cabinetului de avocat "X", in baza Deciziei nr... eliberata de Baroul Bucuresti;
2. activitatea de mediator in cadrul Biroului de Mediere "X", in baza Hotararii nr. .. eliberata de Consiliul de Mediere;
3. activitatea de consiliere in proprietate industrială, in cadrul Cabinetului de Consiliere in Proprietate Industrială, in baza Autorizatiei nr. .. eliberata de Camera Nationala a Consilierilor in Proprietate Industrială din Romania.

Raportul de inspectie fiscala nr. ..., a avut ca obiectiv verificarea legalitatii și conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii și exactitatii indeplinirii obligatiilor de către contribuabil, respectarii prevederilor legislatiei fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata și a accesoriilor aferente acestora, cu privire la taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.10.2009-31.12.2013, impozitul pe venit aferent perioadei

01.01.2009-31.12.2013 și CASS aferenta perioadei 01.01.2009 – 31.12.2013.

Pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. .. au fost emise Deciziile de impunere mentionate la pct. II din prezenta decizie.

**3.1. ASPECTE PROCEDURALE - Referitor la prescriptia dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale pentru anul 2009, invocata de contestatară, se rețin urmatoarele:**

*Cauza supusa solutionarii este daca la data de 02.10.2015, data emiterii deciziei atacate, dreptul organului fiscal de a stabili diferente de impozit pe venit , TVA si CASS pentru anul 2009 era prescris, in conditiile in care baza de impunere a impozitului pe venit si a CASS pentru anul 2009 s-a constituit in anul 2010, iar prescriptia incepe sa curga de la data de 01.01.2011, iar in cazul TVA aferenta ultimului trimestru al anului 2009 baza de impunere s-a constituit la 25.01.2010 iar prescriptia incepe sa curga de la data de 01.01.2011.*

**In fapt**, din raportul de inspectie fiscala nr... rezultă că a fost supus inspectiei fiscale partiale Cabinet de Avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industrială - X, pentru perioada 01.10.2009 – 31.12.2013, în baza Ordinului de serviciu nr....

În baza Ordinului de serviciu nr. .. și a avizului de inspectie fiscala nr. .. comunicat contribuabilului, perioada supusa inspectiei fiscale partiale a fost pentru:

- taxa pe valoarea adaugata 01.01.2011 – 31.12.2013;
- impozit pe veniturile din activități independente 01.01.2011 – 31.12.2013.

În baza avizului de inspectie fiscala nr. .. a fost instiintat contribuabilul despre extinderea inspectiei fiscale pentru:

- taxa pe valoarea adaugata 01.01.2009 – 31.12.2013;
- impozit pe veniturile din activități independente 01.01.2009 – 31.12.2013;
- contributiile sociale 01.01.2009 – 31.12.2013.

În baza constatarilor din raportul de inspectie fiscal nr. .., au fost emise deciziile de impunere nr. ..și nr. .. prin care s-au stabilit în urmatoarele obligatii fiscale în sarcina **doamnei X/Cabinet de avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industrială X, pentru anul 2009, astfel :**

- ..lei impozit pe venit;
- ..ei majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe venit;
- .. lei taxa pe valoarea adaugata;
- ..lei majorari/dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA;
- .. lei CASS.

Prin contestatia formulata contestatară sustine ca a intervenit prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili obligatii pentru anul 2009, pe motiv ca acest drept ia nastere in anul 2009 prin emiterea Deciziei de plati anticipate, iar constituirea bazei de impozitare care genereaza obligatii fiscale pentru anul 2009 se efectueaza in anul 2009.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 22, art. 23, art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 22. – Prin obligatii fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:**

- a) **obligația de a declara** bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, **impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat**;
- b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;
- e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;
- f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.

**“Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

**(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.**

**“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.**

**(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.**

**(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.**

**(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă”.**

Totodata, potrivit art. 16 si art. 44 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Art. 16. – (1) Anul fiscal este anul calendaristic.**

**(2) Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat”.**

**“Art. 44. - (1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.”**

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care **s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină și nașterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina și pretinde plata obligației fiscale respective.**

Astfel, din interpretarea sistematică a art. 21 și art. 23 din Codul de procedură fiscală rezultă ca **momentul constituirii bazei de impunere este momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și**



**obligatia fiscală aferentă** (pentru obligațiile fiscale stabilite prin autoimpunere) întrucât numai din acest moment organul fiscal are dreptul să verifice obligațiile fiscale stabilite de contribuabilul însuși prin declarație, să stabilească eventuale diferențe și să le perceapă. Numai din momentul expirării termenului de depunere a declarației **organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu-și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspectia fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspectiei** reglementat expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedura fiscală, **de verificare a "legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora"**.

În concret, **în cazul impozitului pe venit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o declară prin declarația privind venitul realizat**, având în vedere prevederile art. 83 din Codul fiscal conform cărora:

**"Art. 83. - (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente**, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole determinate în sistem real **au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului**. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere."

Având în vedere dispozițiile art. 83 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează ca termenul de depunere a declarației privind venitul realizat la organul fiscal competent pe anul 2009 este 15 mai a anului următor celui de realizare a veniturilor, coroborate cu prevederile art. 23 și art. 91 din Codul de procedura fiscală, republicat, rezultă că data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul anual datorat pentru anul 2009, respectiv, data la care se naște baza de impunere, este data de 15.05.2010, iar termenul de prescripție a dreptului Administrației Sectorului .. a Finanțelor Publice de a stabili în sarcina doamnei X impozitul pe venit pentru anul 2009, curge de la data de **01.01.2011**.

Reiese, așadar, că în cazul impozitului pe venit aferent anului fiscal 2009, pentru care declarația privind venitul realizat trebuia depusă până la termenul prevăzut, respectiv până la data de 15 mai 2010 conform art. 83 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2011 și se împlineste la data de **31 decembrie 2015**. Cum inspectia fiscală a început la data de **02.10.2015**, așa cum s-a consemnat în raportul de inspectie fiscală, rezultă că organele de inspectie fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr. ..., emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. ..., obligația fiscală reprezentând impozitul pe venit aferent anului fiscal 2009 în cadrul termenului legal de prescripție.

În acest sens s-a pronunțat și Direcția Generală Juridică din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală care prin adresa nr. ..a concluzionat:

*"În considerarea dispozițiilor art. 23 coroborat cu art. 91 alin. (1) și alin. (2) Cod de procedura fiscală și având în vedere că în cazul impozitului datorat pentru veniturile realizate de persoanele fizice (...), **baza de impunere este stabilită în anul următor***

*celui de realizare, prin declararea veniturilor de catre persoanele fizice, fiind in prezenta unui impozit anual, consideram ca termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili impozitul anual datorat(...) este cel reglementat de dispozitiile Codului de procedura fiscala, in cuprinsul art. 91 (...)."*

Totodata, în cazul taxei pe valoarea adăugată, **baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin decontul de taxă** în care sunt evidențiate operațiunile exigibile în perioada pentru care s-a depus decontul având în vedere definiția exigibilității TVA de la art. 134 alin. (2) din Codul fiscal conform căreia exigibilitatea reprezintă data la care organele fiscale devin îndreptățite, în baza legii, să solicite plata TVA.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la TVA se rețin și prevederile art. 134, art. 156<sup>1</sup> și art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 134. - (2) **Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata** de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată".

"Art. 156<sup>1</sup>. - (1) Perioada fiscală este luna calendaristică".

"Art. 156<sup>2</sup>. - (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un **decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.**

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, **suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei,** precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice".

Cum perioada supusă inspecției fiscale este 01.10.2009 - 31.12.2013 rezultă că pentru TVA aferentă trimestrului IV 2009 baza impozabilă s-a constituit la momentul expirării termenului de depunere a decontului, respectiv în data de 25.01.2010 și termenul de prescripție a începând să curgă începând cu data de 1 ianuarie a anului următor, respectiv din data de 1 ianuarie 2011 și urmând a se împlini la data de 31 decembrie 2015. Rezultă că, față de data începerii inspecției fiscale – 02.10.2015 – dreptul organelor de inspecție fiscală de a verifica și de a stabili diferențe de TVA pentru luna trim.IV 2009 nu era prescris, inspecția începând înainte de împlinirea termenului de prescripție fiscală.

În ceea ce privește CASS art.8 din Ordinul CNAS nr. 617/2007 pentru aprobarea Norma metodologică din 13.08.2007 privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv de asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate:

“Art. 8. - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente virează trimestrial contribuția calculată la venitul estimat, până la data de 15 a ultimei luni din fiecare trimestru.

(2) În cazul în care contribuabilii care realizează venituri din activități independente, la finele anului, înregistrează pierderi sau realizează venituri anuale sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, contribuția se calculează la nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară pentru fiecare lună și se achită în termenul prevăzut la alin. (4).

(3) Prevederile alin. (2) se aplică numai în situația în care venitul din activități independente este singurul venit asupra căruia se calculează contribuția.

(4) **Diferențele rămase de achitat, calculate în raport cu decizia de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează majorări de întârziere.**

(5) La expirarea termenului prevăzut la alin. (4), pentru sumele datorate și rămase neachitate se vor percepe majorări de întârziere conform procedurii instituite prin Codul de procedură fiscală.”

Sustinerile doamnei X cu privire la momentul la care a început să curgă termenul de prescripție pentru obligațiile de plată stabilite pentru anul fiscal 2009 sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei. Astfel, contestatara **confunda, pe de o parte, momentul constituirii bazei de impunere** (determinarea venitului net impozabil prin declarația privind venitul realizat) **cu momentul generării elementelor ce o compun** (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de altă parte, **același moment cu elementele ce determină obiectul impunerii** (venitul net impozabil) **și perioada fiscală** (anul calendaristic). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală rezultă că **momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă**. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale invocate de însăși contestatar și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil nascându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile.

Mai mult, la pagina 2 a contestației se precizează eronat că organul fiscal i-a stabilit pentru anul 2009 diferența de TVA în suma de ... lei, deoarece aceasta sumă este aferentă întregii perioade supuse inspecției fiscale, iar din raportul de inspecție fiscală rezultă că pentru anul 2009 a fost stabilită numai o diferență de TVA în suma de ...ei.

Având în vedere cele anterior analizate, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatarii privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând **impozit pe venit pentru anul 2009, CASS pentru anul 2009 și TVA pentru perioada ultimului trimestru al anului 2009**, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere privind excepția prescripției.

Referitor la consideratiile contestatarei referitoare la admisibilitatea contestatiei indreptate impotriva raportului de inspectie fiscala, se retine ca acestea nu au nicio relevanta in solutionarea prezentei cauze, cata vreme contestatia vizeaza anulara deciziei de impunere ca titlu de creanta in materie fiscala, iar raportul de inspectie nu creeaza prin el insusi juridica noua, fiind doar un simplu in scris in care se consemneaza constatarile organelor fiscale ce au stat la baza emiterii deciziei si care constituie anexa la decizie.

**3.2. Referitor la diferentele de CASS stabilite in urma inspectiei fiscale prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. .. emisa pentru doamna X, se rețin următoarele:**

*Cauza supusa solutionarii este organele de inspectie fiscala au stabilit în mod legal diferentele suplimentare de plata pentru asigurarile sociale de sănătate pentru perioada 2009-2011, in conditiile in care motivele contestatarei nu sunt de natura a conduce la anulara diferentelor, iar in ceea ce priveste diferentele de CASS pentru anii 2012 si 2013 contestatara nu isi motiveaza contestatia.*

**În fapt**, în urma inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala din cadrul AS..FP au stabilit în sarcina doamnei X prin Decizia de impunere nr. ..., urmatoarele diferente privind contributia de asigurari sociale de sănătate:

- ... lei - pentru anul 2009, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferentei de venit net anual impozabil stabilită suplimentar în suma de .. lei;
- .. lei - pentru anul 2010, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferentei de venit net anual impozabil stabilită suplimentar în suma de .. lei;
- .. lei – pentru anul 2011, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferentei de venit net anual impozabil stabilită suplimentar în suma de .. lei;
- ...lei – pentru anul 2012, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferentei de venit net anual impozabil stabilită suplimentar în suma de.. lei;
- .. lei – pentru anul 2013, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferentei de venit net anual impozabil stabilită suplimentar în suma de .. lei.

Prin contestatia formulata contestatara sustine ca au fost stabilite nelegal si netemeinic contributiile suplimentare de plata pentru asigurarile sociale de sanatate pentru anii 2009, 2010 si 2011 in cuantum de .. lei, pe motiv ca temeiul legal invocat de organul fiscal respectiv art. 296<sup>18</sup> – 296<sup>26</sup> nu se regaseste in Codul fiscal aplicabil anilor 2009 – 2011.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii:

**“Art. 257.** - (1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurarile de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).

(2) **Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:**

- a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;
- b) **veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit;** dacă acest venit este singurul

asupra căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar;

Totodata, conform art.8 din Ordinul CNAS nr. 617/2007 pentru aprobarea Norma metodologică din 13.08.2007 privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv de asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate:

“Art. 8. - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente virează trimestrial contribuția calculată la venitul estimat, până la data de 15 a ultimei luni din fiecare trimestru.

(2) În cazul în care contribuabilii care realizează venituri din activități independente, la finele anului, înregistrează pierderi sau realizează venituri anuale sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, contribuția se calculează la nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară pentru fiecare lună și se achită în termenul prevăzut la alin. (4).

(3) Prevederile alin. (2) se aplică numai în situația în care venitul din activități independente este singurul venit asupra căruia se calculează contribuția.

**(4) Diferențele rămase de achitat, calculate în raport cu decizia de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează majorări de întârziere.**

(5) La expirarea termenului prevăzut la alin. (4), pentru sumele datorate și rămase neachitate se vor percepe majorări de întârziere conform procedurii instituite prin Codul de procedură fiscală.”

De asemenea, potrivit dispozițiilor O.U.G. nr. 226/2008 privind unele măsuri financiar-bugetare

“Art. 1. - (1) **Pentru anul 2009**, cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc după cum urmează:

a) **5,5% pentru cota datorată de angajat, prevăzută la art. 257 din Legea nr. 95/2006**, cu modificările și completările ulterioare;”

Cota de 5,5% a fost mentinuta si prin dispozițiile art.7 alin. (2) lit.a) din Legea nr.11/2010 a bugetului de stat pe anul 2010 si art.8 alin. (3) lit.c) din Legea nr. 286/2010 a bugetului de stat pe anul 2011.

In speta sunt incidente dispozițiile pct. V din OUG nr. 125/2011 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003:

“**Art. V. - (1)** Începând cu data de 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din titlul IX<sup>2</sup> al Codului fiscal revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la alin. (1) pentru veniturile aferente perioadelor fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2012, precum și perioadei 1 ianuarie-30 iunie 2012 cu titlu de contribuții sociale aferente anului 2012 și, totodată, pentru soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revine caselor de asigurări sociale, potrivit legislației specifice aplicabile fiecărei perioade.

**(3) Prin excepție de la prevederile alin. (2), în cazul efectuării inspecției fiscale pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2012, stabilirea contribuțiilor sociale,**

**precum și soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revin organelor fiscale prevăzute la alin. (1).**

(...)

**(5) Procedura de predare-primire a documentelor și informațiilor prevăzute la alin. (4) va fi aprobată prin ordin comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei și protecției sociale și al ministrului sănătății, în termen de 30 zile de la data publicării prezentei ordonanțe de urgență în Monitorul Oficial al României, Partea I.**

Se retine ca, potrivit Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 125/2011, începând cu 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate prin Codul Fiscal și datorate de persoanele fizice revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF).

Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de către aceste persoane, pentru veniturile aferente perioadelor fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2012, precum și perioadei 1 ianuarie - 30 iunie 2012 cu titlu de contribuții sociale aferente anului 2012 și, totodată, pentru soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea, revine caselor de asigurări sociale, potrivit legislației specifice aplicabile fiecărei perioade, **cu excepția situației în care a fost efectuată inspecție fiscală pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2012, caz în care, competența stabilirii diferentelor privind contribuția de asigurări sociale de sănătate revine organelor fiscale din cadrul ANAF.**

Potrivit art. 296<sup>21</sup> și art. 296<sup>25</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“Art. 296<sup>21</sup>. - (1) **Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate**, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

- a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;
- b) membrii întreprinderii familiale;
- c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;
- d) **persoanele care realizează venituri din profesii libere;**
- e) persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, la care impozitul pe venit se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate;
- f) persoanele care realizează venituri, în regim de reținere la sursă a impozitului, din activități de natura celor prevăzute la art. 52 alin. (1), precum și cele care realizează venituri din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art. 13 lit. e);
- g) persoanele care realizează venituri din activitățile agricole prevăzute la art. 71 alin. (1);
- h) persoanele care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 71 alin. (2) și (5).
- i) persoanele care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor.”

“Art. 296<sup>25</sup>. - (1) Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat/norma de venit prevăzută la art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzută la art. 83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.

(2) Obligațiile anuale de plată ale contribuției de asigurări sociale de sănătate se

determină pe baza declarațiilor menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei prevăzute la art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. b<sup>1</sup>) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296<sup>22</sup>.

(2<sup>1</sup>) În cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. g), obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină pe baza declarației prevăzute la art. 74 alin. (2), prin aplicarea cotei prevăzute la art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. b<sup>1</sup>) asupra bazei de calcul prevăzute la art. 296<sup>22</sup> alin. (3). Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate se evidențiază lunar în decizia de impunere prevăzută la art. 74 alin. (4), iar plata se efectuează în două rate egale, până la data de 25 octombrie inclusiv și 15 decembrie inclusiv.

(3) La determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile fiscale anuale prevăzute la art. 80.

(4) Stabilirea obligațiilor anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate, precum și încadrarea în plafonul minim prevăzut la art. 296<sup>22</sup> alin. (2), (2<sup>1</sup>), (2<sup>2</sup>), (5) și (6) se realizează de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală.

(4<sup>1</sup>) În cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. i), stabilirea obligațiilor anuale de plată ale contribuției de asigurări sociale de sănătate, precum și încadrarea în plafonul maxim prevăzut la art. 296<sup>22</sup> alin. (2<sup>1</sup>) și (2<sup>2</sup>), se realizează de organul fiscal competent, prin decizia de impunere anuală prevăzută la art. 84 alin. (7<sup>1</sup>).

(5) Obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale sunt cele stabilite prin decizia de impunere prevăzută la art. 296<sup>24</sup> alin. (3).

(6) Plata contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită prin decizia de impunere anuală se efectuează în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei, iar sumele achitate în plus se compensează sau se restituie potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

(7) Modelul, conținutul, modalitatea de depunere și de gestionare a declarației privind venitul asigurat la sistemul public de pensii prevăzută la alin. (1) se aprobă prin ordin comun al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală și al președintelui Casei Naționale de Pensii Publice.”

Din dispozițiile legale sus invocate rezulta ca atât înainte de 01.01.2012, cât și după 01.01.2012, au existat dispoziții legale ce au reglementat în același sens CASS datorată de persoanele fizice ce desfășoară activități independente. Într-adevăr organul fiscal a invocat ca bază legală numai dispozițiile legale din Codul fiscal, însă această motivație nu poate conduce la anularea obligațiilor de plată stabilite în sarcina contestatarii, întrucât dispozițiile legale sunt similare atât înainte cât și după 01.01.2012.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se constată următoarele:

- În ceea ce privește obligațiile suplimentare privind contribuția de asigurări de sănătate, stabilite în urma inspecției fiscale pentru anii 2009, 2010 și 2011, doamna X datorează aceste obligații fiscale, motiv pentru care se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere;
- În ceea ce privește obligațiile suplimentare privind contribuția de asigurări de sănătate, stabilite în urma inspecției fiscale pentru anii 2012 și 2013, contestatara nu își motivează contestația. Motivația acesteia vizează numai baza de impunere pentru impozitul pe venit ce se va analiza în cuprinsul deciziei, motiv pentru care și pentru diferențele CASS pentru anii 2012 și 2013 se va respinge ca nemotivată contestația pentru acest capăt de cerere.

### **3.3. Referitor la diferențele de impozit pe venit și CASS stabilite prin Decizia**

de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. ... emisa pentru doamna X:

**3.3.1 Cu privire la diferentele de impozit pe venit stabilite in plus in suma de ... lei pentru perioada 2009 - 2013 prin Decizia de impunere nr. ... emisa pentru doamna X:**

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect diferentele de impozit pe venit in plus, pentru perioada 2009 - 2013, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. ...emisa pentru doamna X, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de control.*

**In fapt**, organele de control din cadrul AS...FP au procedat la verificarea **Cabinetului de avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industriala X**, verificare care s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. ..., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. .. pe numele doamnei X.

Perioada supusa inspectiei fiscale cu privire la impozitul pe venit a fost **01.01.2009 - 31.12.2013**.

Organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila, stabilind suplimentar diferentele de impozit pe venit in plus pentru anii 2009, 2010, 2012 si 2013, in suma totala de .. lei (.. lei +... lei + .. lei + .. lei + .. lei).

In ceea ce priveste diferentele de impozit pe venit stabilite de organele de inspectie fiscala, acestea au rezultat urmare stabilirii de diferente de venit si a reconsiderarii unor cheltuieli deductibile inregistrate in contabilitate/declarate de contribuabila, ca fiind cheltuieli nedeductibile, dupa cum urmeaza:

**Referitor la anul 2009:**

Fata de cheltuielile totale nedeductibile in suma de..lei, contribuabila face referire la urmatoarele categorii de cheltuieli in suma de .. lei:

- .. lei – cheltuieli efectuate de Cabinetul de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala pentru plata **cursurilor universitare** pentru angajatul .., pe motiv ca nu se incadreaza in categoria cheltuielilor deductibile efectuate in scopul realizarii veniturilor din activitati independente nefiind respectate prevederile art. 48, alin.(4) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- ..lei (din totalul de .. lei) – cheltuieli **deplasare si cazare** in scopul deplasarii la ..la cursul .. pentru dezvoltarea mintii si controlul stresului”. In legatura cu aceasta cheltuiala organul de inspectie fiscala sustine ca este nedeductibila pe motiv ca nu a prezentat documente din care sa rezulte ca sunt efectuate in cadrul activitatilor desfasurate, motiv pentru care este nedeductibila avand in vedere prevederile art. 48



alin. (4) lit.a si alin. (7) lit.a) din Codul fiscal;

- .. lei – **cheltuieli cazare Constanta și curs pregătire psihica**. Organul de inspectie fiscala nu a acordat deductibilitatea pe motiv ca nu a prezentat documente din care sa rezulte ca sunt efectuate în vederea realizarii veniturilor din activitățile desfășurate, deși i s-a solicitat prin adresa nr. ...;

- ... lei – **cheltuiala cu achiziția serviciilor de consultanta și îndrumare în domeniul relațiilor publice și al comunicarii efectuate de frunizorul SC .. SRL**. Organul de inspectie fiscala nu a acordat deductibilitatea pe motiv ca potrivit informațiilor de la ORC aceasta societate figureaza cu obiect de activitate – cofaura și alte activități de infrumusetare, iar contribuabila nu a prezentat documente din care sa rezulte ca au fost efectuate în cadrul activitatilor desfășurate, mentionand faptul ca nu a verificat societatea la momentul incheierii contractului de consultanta din data de 18.08.2009;

- .. lei – **cheltuiala cu taxa de pregătire postuniversitara „Analiza și Consiliere Politica”**, considerată nedeductibila pe motiv ca este o cheltuiala efectuata în nume personal și nu se incadreaza în categoria cheltuielilor deductibile efectuate în scopul realizarii veniturilor din activități independente;

- ... lei – cheltuieli efectuate de Cabinetul de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala pentru plata **cursurilor de master pentru angajata .., au fost considerate nedeductibile** pe motiv ca nu se incadreaza in categoria cheltuielilor deductibile efectuate in scopul realizarii veniturilor din activitati independente nefiind respectate prevederile art. 48, alin.(4) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

De precizat ca la pag. 31 a contestatiei, alocarea cheltuielilor nedeductibile contestate pe ani nu concorda cu constatarile organului de inspectie fiscala. Astfel, desi suma de ... lei reprezentand cheltuiala cu achiziția serviciilor de consultanta efectuate de furnizorul SC .. SRL este din anul 2009, aceasta suma se regaseste in anul 2010 la pagina 31 a contestatiei.

#### **Referitor la anul 2010:**

Fata de cheltuielile totale nedeductibile in suma de .. lei, contribuabila face referire la urmatoarele categorii de cheltuieli in suma de ...lei:

- .. lei (.. lei + .. lei) – **cheltuieli cu diuna si taxa de timbru judiciar**. Organul de inspectie fiscala nu a acordat deductibilitatea acestor cheltuieli pe motiv ca au fost efectuate de contribuabil in numele clientilor inasa nu au fost refacturate acestora, contribuabila justificand ca acestea au fost incluse in onorariu, conform contractului de consultanta juridica;

- .. lei (din totalul sumei de .. lei) – **cheltuieli cu transport, cazare, diurna, curs instruire efectuate in ...**. Organul de inspectie fiscala nu a acordat deductibilitatea pe motiv ca din documentele prezentate nu rezulta cu certitudine ca aceste deplasari au fost efectuate în scopul realizarii veniturilor din activități independente;

- .. lei – cheltuiala efectuata cu plata **cursurilor de formare pentru profesia de mediator a angajatului ..**, a fost considerată nedeductibila pe motiv ca reprezintă cheltuiala cu pregatirea pentru formarea într-o alta profesie a angajatului și nu se incadreaza în categoria cheltuielilor deductibile efectuate în scopul realizarii veniturilor din activități independente;

- .. lei – cheltuieli efectuate de Cabinetul de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala pentru plata **cursurilor de master pentru angajata .., au fost considerate nedeductibile** pe motiv ca nu se incadreaza in categoria cheltuielilor deductibile efectuate in scopul realizarii veniturilor din activitati independente nefiind respectate prevederile art. 48, alin.(4) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- .. lei – cheltuiala efectuata cu plata **cotizatiei obligatorii datorata**

**organizatiilor profesionale din care face parte salariatul ..**, a fost considerată nedeductibila pe motiv ca a fost platita pentru salariat și nu pentru contribuabila X, conform art.48 alin. (5) lit.m din Codul fiscal;

- .. lei – cheltuieli cu **reparatiile auto** la autoturismul..detinut in baza contractului de comodat, considerata nedeductibila pe motiv ca din analiza documentelor prezentate nu se face dovada efectuarii cheltuielilor pentru realizarea veniturilor din activitati independente.

De precizat ca la pag. 31 a contestatiei, alocarea cheltuielilor nedeductibile contestate pe ani nu concorda cu constatarile organului de inspectie fiscala. Pentru anul 2010 sunt enumerate cheltuieli ce pot fi considerate deductibile contestate in suma de .. lei, suma corecta este de .. lei (.. lei - . lei + ..). Astfel, desi suma de . lei reprezentand cheltuiala cu achiziția serviciilor de consultanta efectuate de frunizorul SC .. SRL este din anul 2009, aceasta suma se regaseste in anul 2010, iar suma de .. lei reprezentand cheltuiala cu cotizatia salariatului .. este inclusa in 2011 in loc de 2010.

#### **Referitor la anul 2011:**

Fata de cheltuielile totale nedeductibile in suma de ..lei (aferele activitatii de avocatura), contribuabila face referire la cheltuiala in suma de .. **lei efectuata cu plata cotizatiei obligatorii datorata organizatiilor profesionale din care face parte salariatul ...** Organul de inspectie fiscala a considerat nedeductibila aceasta cheltuiala pe motiv ca a fost platita pentru salariat și nu pentru contribuabila X, conform art.48 alin. (5) lit.m din Codul fiscal.

De precizat ca la pag. 31 a contestatiei, alocarea cheltuielilor nedeductibile contestate pe ani nu concorda cu constatarile organului de inspectie fiscala. Astfel, desi suma de .. lei reprezentand cheltuiala cu cotizatia salariatului .. este din anul 2010, aceasta se regaseste in anul 2011.

#### **Referitor la anul 2012:**

Fata de cheltuielile totale nedeductibile in suma de .. lei (aferele activitatii de avocatura), contribuabila face referire la cheltuiala in suma de .. **lei efectuata cu plata cotizatiei obligatorii datorata organizatiilor profesionale din care face parte salariatul ...** Organul de inspectie fiscala a considerat nedeductibila aceasta cheltuiala pe motiv ca a fost platita pentru salariat și nu pentru contribuabila X, conform art. 48 alin. (5) lit. m din Codul fiscal.

#### **Referitor la anul 2013:**

Fata de cheltuielile totale nedeductibile in suma de .. lei (aferele activitatii de avocatura), contribuabila face referire la cheltuielile in suma de.. **lei efetuare cu plata taxei de timbru judiciar.** Organul de inspectie fiscala nu a acordat deductibilitatea acestor cheltuieli pe motiv ca au fost efectuate de contribuabil in numele clientilor inasa nu au fost refactuate acestora, contribuabilul justificand ca acestea au fost incluse in onorariu, conform contractului de consultanta juridica.

De precizat ca la pag. 31 a contestatiei, alocarea cheltuielilor nedeductibile contestate pe ani nu concorda cu constatarile organului de inspectie fiscala. Astfel, desi suma de ..ei reprezentand cheltuiala cu cotizatia salariatului .. este aferenta anilor 2011 si 2012, aceasta se regaseste si in anul 2013.

De asemenea, contribuabila contesta procentul de deducere al cheltuielilor efectuate de contribuabil de 33,33%, pe motiv ca desfasoara trei tipuri de activitati independente diferite, iar pentru fiecare din cele trei cabinete s-a semnat si exista

contract de comodat pentru spatiul destinat sediului. Contestatara apreciaza ca ar trebui să se aibă în vedere la luarea în calcul în principal cota de 33,33% pentru fiecare din cele 3 cabinete la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor pentru spațiul unde își au acestea sediul și unde efectiv se desfășoară activitățile specifice fiecărei activități independente în parte, sau cota de 50% de deductibilitate pentru activitățile independente desfășurate luate împreună. Cheltuielile retinute de organul de control ca fiind nedeductibile sunt în suma totală de .. lei (.. lei + .. lei + .. lei + .. lei + .lei) și reprezintă cheltuieli cu întreținerea și funcționarea sediului social detinut în baza contractului de comodat.

**In drept**, conform art. 48 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 37 din H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare pe perioada verificată:

**Codul fiscal:**

“**Art. 48.** - (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, cu excepția prevederilor art. 50 și 51. (...)

(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;

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II;

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:

(5) **Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:**

c) suma cheltuielilor cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice; (...)

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociațiilor sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente; (...)

m) cotizații plătite la asociațiile profesionale în limita a 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6).

n) cheltuielile reprezentând contribuțiile profesionale obligatorii datorate, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, în limita a 5% din venitul brut realizat.

(6) Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizațiile plătite la asociațiile profesionale.

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

**Norme metodologice:**

“**37.** Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabilii, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

**Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:**

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

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate, rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care indeplinesc **cumulativ** urmatoarele conditii: sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile si nu in interes personal, sunt inregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla si sunt justificate cu documente corect intocmite, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

In speta, sunt incidente si dispozitiile art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, „*contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”, motiv pentru care contribuabilul are obligatia de a prezenta dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia sa declarata cu privire la scopul unei achizitii, simpla contractare a unor servicii si prezentarea facturilor și a extraselor de cont privind plata serviciilor de cazare emise neputand asigura exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor respective.

**3.3.1.1 Referitor la suma de .. lei reprezentand cheltuieli de deplasare in Constanta/Tulcea (.. lei + ..lei) si contravaloare curs de pregatire psihica (.. lei), respectiv:**

**In fapt**, potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. ..., organele de inspectie fiscala nu au acordat la deducerea din venitul brut înregistrat în anii 2009 și 2010 a urmatoarelor cheltuieli:

**An 2009**

- .. lei - cheltuielile cu serviciile de cazare in Constanta, ce se compun din:

- Cazare .. SRL – 24.04.2009 - .. lei;
- Cazare .. SRL – 29.05.2009 - .. lei;
- Cazare ..SRL – 26.06.2009 - .. lei;
- Cazare ..SRL - 15.11.2009 - .. lei.

- .. lei - contravaloare curs pregatire psihica efectuate in anul 2009.

**Total = .. lei.**

Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal, pe motiv ca nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca sunt efectuate în vederea realizarii veniturilor din activitățile desfășurate, deși i s-a solicitat contribuabilei prin adresa nr. ... Organele de inspectie fiscala nu au putut determina daca aceste cheltuieli sunt efectuate in interesul direct al activitatii si daca sunt aferente veniturilor realizate in anul 2009, potrivit art. 48 alin. (4) lit.a si alin. (7) lit. a) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**An 2010**

- .. lei – cheltuieli deplasare la Tulcea, ce se compun din:

- a) pentru angajatul ..;
- cheltuieli transport in suma totala de . lei;
- diurna .. lei (2 zile \* .. lei).

- b) pentru contribuabila X;
- servicii cazare in suma de.. lei (valoare fara TVA);
  - cheltuieli transport in suma totala de .. lei;
  - diurna ..lei (2 zile \* ..lei).

Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal, pe motiv ca din documentele prezentate nu rezulta cu certitudine ca aceste deplasari au fost efectuate de contribuabil în scopul realizarii veniturilor din activitate, în temeiul art. 48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal.

*In speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:*

- prin contestatie contestatarul sustine in esenta faptul ca exista documentele justificative privind natura cheltuielilor si inregistrarea acestora in contabilitate, constatarile controlului fiind insa de apreciere ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate in mod direct;

- contribuabila a prezentat organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente:
  - contractul privind servicii de cazare incheiat cu SC .. SRL reprezentand cazare mic dejun 12.11.2009-15.11.2009, valoare . lei (TVA .. lei);
  - factura nr. .. emisa de SC .. SRL reprezentand cazare mic dejun 12.11.2009-15.11.2009, valoare .. lei (TVA .. lei);
  - Extrase de cont privind plata serviciilor de cazare;
  - factura nr. .. emisa de SC .. SRL reprezentand contravaloare curs, valoare 300 lei si extras de cont privind plata facturii;
  - nota de deplasare, perioada 12-15.11.2009, in care se mentioneaza ca deplasarea a avut ca scop *“intalniri de afaceri in scopul extinderii relatiilor de colaborare ale cabinetului de avocat si in orasul Constanta, precum si verificari de acte dosare aflate pe rolul Tribunalului Constanta (...)”*;
  - ordin de deplasare (delegatie) nr. .. pentru angajatul ..;
  - ordin de deplasare (delegatie) nr. . pentru contribuabila X.

*Nu pot fi retinute motivatiile contestatarei privind deductibilitatea cheltuielilor cu deplasarea in Constanta/Tulcea (cazare) si contravaloarea cursului de pregatire psihica efectuate in anii 2009 și 2010, avand in vedere urmatoarele considerente :*

- pentru justificarea cheltuielilor cu serviciile de cazare in Constanta in suma de ..lei, contestatara nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei, documente care sa sustina argumentele sale, respectiv: contracte incheiate cu potentiali clienti din care sa rezulte obligativitatea deplasarii in Constanta, sau contracte incheiate din care sa rezulte obligativitatea deplasarii in Constanta in vederea promovarii serviciilor si dezvoltarii activitatilor economice viitoare, invitatii, durata, etc., și care sa demonstreze scopul si finalitatea acestor costuri de deplasare cu cazarea in Constanta, respectiv care sa demonstreze ca aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizarii de venituri;

- pentru justificarea cheltuielilor de deplasare in Tulcea in suma de.. lei, contribuabila a prezentat doua ordine de deplasare confirmate la receptia hotelului ..din Tulcea, documente privind cazarea si documente privind transportul, precizand ca *scopul deplasarii a fost intalnirea de afaceri informala, in vederea relationarii cu oameni de afaceri pentru promovarea cabinetului*, fara a prezenta documente privind realitatea celor sustinute respectiv documente privind organizare intalnirii, oamenii de afaceri

invitati cu care a relationat doamna X si angajatul ...

În subsidiar, diurna este o indemnizație care se acordă salariaților pe perioada delegării și detașării, în interesul serviciului, ceea ce nu a fost cazul contribuabilei X, care este o persoană cu activitate independentă, nesalarizată; faptul că diurna înregistrată în cheltuieli deductibilă se încadrează în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât această limită se aplică doar diurnei acordată salariaților pe perioada deplasării în interesul serviciului; cum diurna în suma de ..lei (2 zile \* .. lei) a fost acordată și persoanei fizice autorizate, rezultă că nu poate fi vorba de o diurnă acordată legal și deductibilă în scop fiscal în limita respectivă;

- conform dispozițiile legale mai sus invocate, una dintre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este să fie efectuate **în scopul realizării de venituri**, având legătura cu obiectul activității desfasurate și **contribuind în mod direct la realizarea veniturilor**;

- pentru a fi considerate în scopul realizării veniturilor și a beneficia de deductibilitate fiscală, "*cheltuielile de deplasare în Constanța/Tulcea și contravaloarea curs pregătire psihică*" trebuie să fie **efectuate în scopul realizării de venituri** și să fie justificate prin prisma prestării efective a serviciilor și a necesității lor în raport cu specificul activităților desfășurate, motiv pentru care trebuie dovedite corespunzător cu documentația aferentă;

- simpla contractare a serviciilor de cazare, transport și diurna de către contestatara **nu este suficientă** pentru a asigura deductibilitatea acestora, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 48 din Codul fiscal referitoare la deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană fizică autorizată să deducă imediat, integral și nelimitat cheltuielile aferente achizițiilor. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile aceluiași articol, care condiționează în mod evident deductibilitatea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întarească **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă**;

- de asemenea, pentru justificarea cheltuielilor privind contravaloarea cursului de pregătire psihică în suma de .. lei, contestatara nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea efectuării acestei cheltuieli și dacă aceasta a contribuit în **mod direct la realizarea veniturilor** din activitatea desfășurată de Cabinetul de Avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industrială x.

Invocarea faptului că legiuitorul nu condiționează deductibilitatea de obținerea venitului este total neintemeiată, intenția se analizează numai cu privire la deductibilitatea TVA și nu a impozitului pe venit, unde prevederea legală este "cheltuieli în scopul realizării de venituri".

Fata de cele anterior precizate, se reține că, contestatara nu a făcut dovada cu documente că are drept de deducere pentru cheltuielile în suma de ..lei, deși avea această posibilitate potrivit dispozițiilor art. 206 alin 1 și art. 213 alin 4 din Codul de procedură fiscală republicat; astfel contestatara nu a depus documente din care să rezulte faptul că doamna X, în calitate de avocat, a avut obligația de a se deplasa în locurile menționate în facturile fiscale privind serviciile achiziționate, respectiv din care să rezulte:

- care este obiectivul deplasării și evenimentul **profesional** în legătura cu care s-a efectuat deplasarea;
- care este legătura cu contractele de asistență juridică în derulare;
- că serviciile sunt achiziționate în scopul realizării de venituri, respectiv în scopul

intaririi si dezvoltarii relatiilor de parteneriat cu clientii contribuabilului, pentru prospectarea pietei in sensul gasirii de noi clienti, etc.

Astfel, prin prisma prevederilor legale mai sus citate si in conditiile in care contribuabila nu depune documente care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala, solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii si in raport de dovezile pe care se intemeiaza contestatia.

Avand in vedere toate cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de .. lei **reprezentand cheltuieli de deplasarea in ... si contravaloare curs de pregatire psihica**, motiv pentru care pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

**3.3.1.2 Referitor la suma de .. lei (din totalul sumei de .. lei), reprezentand: diurna (..ei) si cheltuieli taxe de timbru judiciar (..lei = .. lei + .ei):**

Pentru anul fiscal 2010, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu cheltuielile în suma de .. lei (din totalul sumei de .. lei), reprezentand: diurna (..ei) si taxe de timbru judiciar (.. lei).

Pentru anul fiscal 2013, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu cheltuielile în suma de .. lei reprezentand taxe de timbru judiciar.

Aceste cheltuieli au fost neadmise la deducere in conformitate cu art. 48 din Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare a acestui articol, pe motiv ca aceste cheltuieli au fost efectuate de contribuabila în numele clientilor însă nu au fost refacturate acestora, contribuabila justificand ca acestea au fost incluse în onorariu, în temeiul contractului de consultanta juridica.

Potrivit dispozitiilor Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată si pct. 38 din HG nr. 44/2004 privind aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, :

**Codul fiscal:**

"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.

(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;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite; [...]

**(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:**

[...]

c) **suma cheltuielilor cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării in altă localitate, in țară și in străinătate, in interesul serviciului, in limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice".**

**Norme metodologice:**

"38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

- cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii pentru clienți; (...)"

*Conform dispozițiilor legale anterior citate, persoanele fizice care desfășoară activități independente datorează impozitul anual pe venit prin aplicarea cotei de 16% la venitul net anual impozabil, care se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, cu condiția ca acestea să fie considerate deductibile.*

Cu privire la indemnizația de delegare-detașare, denumită și diurnă, se rețin ca fiind incidente prevederile Codului muncii conform cărora:

"Art. 43. - Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă".

"Art. 44. - (2) **Salariatul delegat are dreptul** la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și **la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil**".

"Art. 45. - Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului".

"Art. 46. - (4) **Salariatul detașat are dreptul** la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și **la o indemnizație de detașare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil**".

„Art. 278. - (2) Prevederile prezentului cod se aplică cu titlu de drept comun și acelor **raporturi juridice de muncă** neîntemeiate pe un contract individual de muncă, în măsura în care reglementările speciale nu sunt complete și aplicarea lor nu este incompatibilă cu specificul **raporturilor de muncă respective**".

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale relevante, **diurna este o formă de indemnizație acordată salariaților și altor categorii de persoane legate de angajator printr-un raport juridic de natură să creeze o relație de dependență specifică raporturilor de muncă, pe perioada cât aceste persoane se află în delegare ori detașare din dispoziția angajatorului.**

*In speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:*

- referitor la cheltuiala cu diurna în suma de.. lei înregistrată în data de 23.06.2010, prin adresa nr..., prezentată ca anexa 11 a raportului de inspecție fiscală, au fost solicitate documente justificative privind deducerea cheltuielilor cu diurna. În adresa de răspuns, anexa 12 la raportul de inspecție fiscală, contestatara precizează următoarele: "Diurna în suma de .. lei a fost înregistrată eronat atât în ziua de 10.06.2010 cât și în ziua de 24.06.2010".

Prin contestatia formulată contestatara susține că această sumă se regăsește consemnată în ordinul de deplasare nr. ..., conform căruia salariatul .. s-a deplasat la Constanța în perioada 23.06.2010 – 26.06.2010 la clientul SC .. SRL, iar ordinul de deplasare prezintă stampila și semnătura ..și a notarului public ...

Cu privire la documentele anexate, se reține că ordinul de deplasare anexat în susținerea contestatiei nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestatiei deoarece contribuabilul nu a prezentat documente justificative din care să rezulte



necesitatea efectuării acestei cheltuieli și dacă aceasta a contribuit în mod direct la realizarea veniturilor din activitatea desfășurată de Cabinetul de Avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industrială x. Mai mult, organul de inspecție fiscală în referatul cauzei nr... precizează faptul că SC ..SRL nu se regăsește printre clienții contribuabilului în perioada verificată (2009-2013), iar numele notarului .. se regăsește în anul 2009 în legătura cu suma de .. lei (taxe notariale) /.. despre care contribuabilul precizează că este o înregistrare eronată (anexa 12 la raportul de inspecție fiscală).

Ca urmare, condiția ca o cheltuială să fie efectuată în interesul realizării de venituri este, într-adevăr, esențială, **dar nu este suficientă pentru acele categorii de cheltuieli pentru care legea fiscală prevede nedeductibilitatea sau deducerea limitată**; altminteri, legiferarea cheltuielilor nedeductibile sau deductibile limitat nu și-ar mai avea rostul, dacă toate cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri ar fi deductibile, așa cum pretinde, în esență, contestatara.

Prin urmare, rezulta că, în mod corect, AS..FP a procedat la stabilirea cheltuielilor cu **diurna în suma de .. lei** ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, conform prevederilor art. 48 alin. 4 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- **referitor la cheltuielile cu taxa de timbru judiciar în suma de ...lei (.. lei + .. lei)**. Pentru cheltuielile cu taxa timbru judiciar în suma de .. lei (.. lei \*2) efectuate în numele clientului .. și cu taxa timbru judiciar în suma de . lei efectuată în numele clienților ..și ..., contestatara susține că acestea nu au fost refacturate clientului fiind incluse în onorariul plătit de client, în temeiul contractului de consultanță juridică încheiat pentru fiecare dosar în parte, iar calitatea de clienți ai contribuabilului contestator a fost confirmată de contractele de reprezentare juridică mai multe pentru fiecare client, facturile și chitanțele de plată a onorariilor.

Potrivit pct.14 din Norma metodologică privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată de Ordinul MFP nr.1040/2004:

“Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.”

Prin urmare, conform prevederilor legale sus-citate, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt consemnate în înscrisuri ce au calitatea de document justificativ și

numai daca se face dovada platii acestora. Pentru a dobandi calitatea de documente justificative, inscrisurile care stau la baza inregistrarilor in evidenta contabila a persoanelor fizice ce desfasoara activitati independente trebuie sa cuprinda obligatoriu elementele principale prevazute in structura formularelor mentionate in normele metodologice mentionate mai sus si sa furnizeze toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare, inclusiv in ceea ce priveste continutul operatiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, si temeiul legal al efectuării ei.

Din analiza documentelor contractelor de asistenta juridica anexate, precum si din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiilor, rezulta ca aceasta cheltuiala a fost efectuata de contribuabila desi nu era in obligatia sa.

Astfel, potrivit clauzelor stipulate in contractele de asistenta juridica anexate, clientul este cel care datoreaza atat sumele datorate cu titlu de onorariu, cat si cheltuielile aferente, conform art. 3 "*Cheltuieli*" unde se precizeaza urmatoarele:

"3.1. Cheltuielile sunt in quantum de -separat de onorariu-.

3.2. **Cheltuielile** aferente activitatii sus-mentionate vor fi **suportate de client**, separat de plata onorariului."

Ca urmare, conform contractelor de asistenta juridica rezulta ca aceste cheltuieli erau in obligatia clientilor, nefacandu-se precizarea ca onorariul include si cheltuielile efectuate de contribuabil in numele clientului.

Fata de cele mai sus prezentate, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei argumentele contribuabilei conform careia cheltuielile cu taxa de timbru judiciar nu au fost refacturate clientului fiind incluse in onorariul platit de client, cata vreme nu a sustinut cu documente aceste afirmatii, respectiv nu a prezentat/intocmit documente din care sa rezulte ca sunt indeplinite toate conditiile legale cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli.

Prin urmare, rezulta ca, in mod corect, AS..FP a procedat la stabilirea cheltuielilor cu **taxa de timbru judiciar in suma de .. lei** ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, conform prevederilor art. 48 alin. 4 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

### **3.3.1.3 Referitor la suma de .. lei (din totalul sumei de .. lei), reprezentand costuri de deplasare la ...:**

Pentru anul fiscal 2009, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu cheltuielile în suma de .. lei (din totalul sumei de .. lei), reprezentand: cazare (.. lei) si transport (.. lei) efectuate cu participarea la cursul "*.. pentru dezvoltarea mintii și controlul stresului*", in conformitate cu art. 48 alin. 4 lit.a) și alin. 7 lit.a) din Codul fiscal, pe motiv ca aceste cheltuieli contribuabila nu a prezentat documente din care sa rezulte ca sunt efectuate în cadrul activitatilor desfasurate.

Contestatarul sustine ca este deductibila fiscal în conditiile în care activitatea de avocat și cea de mediator îl obliga sa cunoască tehnici de control psihologic.

Contribuabila justifica cheltuiala ca fiind efectuata în vederea participării la cursul "*.. ..*", prezentand ca și documente justificative: factura nr... privind cazarea, bilete de tren Bucuresti - Brasov, un document intocmit de doamna X numit Delegație, un memoriu în care justifica necesitatea unui astfel de curs în activitatea sa profesională și o prezentare/suport curs ...

Potrivit dispozițiilor pct. 37 lit.a) și pct. 38 din Normele metodologice de aplicare a art.48 din Codul fiscal:

*“37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.*

***Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:***

*a) să fie efectuate în **interesul direct** al activității; (...)*”

“38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

[...]

- cheltuielile de delegare, detasare si deplasare, cu exceptia celor reprezentând indemnizatia de delegare, detasare în alta localitate, în tara si în strainatate, care este deductibila limitat;”

Potrivit dispozițiilor legale mentionate mai sus, cheltuielile de deplasare reprezinta cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, cu conditia ca acestea sa fie justificate cu documente legal intocmite, respectiv care sa furnizeze toate informatiile prevazute în normele legale în vigoare.

Totodata, se reține că pot fi deduse la calculul venitului impozabil cheltuielile de delegare, detasare si deplasare în situația în care îndeplinesc cumulativ mai multe condiții, respectiv contribuabila dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și serviciile să fie efectiv prestate.

Din analiza documentelor prezentate nu rezulta necesitatea efectuării acestor cheltuieli in cadrul activitatilor desfasurate de Cabinetul de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala X, nefiind efectuate in interesul direct al activitatii conform dispozițiilor art. 48 alin. (4) și ale pct. 37 lit. a) din Normele metodologice de aplicare a art. 48 din Codul fiscal, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale, in conditiile in care din documentatia aferenta memoriului rezulta faptul ca acest curs este destinat dezvoltarii propriei personalitati si nu pregatiri profesionale.

Prin urmare, rezulta ca, in mod corect, AS..FP a procedat la stabilirea cheltuielilor cu deplasarea **in suma de . lei** ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, conform prevederilor art.48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

#### **3.3.1.4 Referitor la suma de .. lei reprezentand cheltuieli cu achizitia serviciilor de consultanta si indrumare in domeniul relatiilor publice si al comunicarii efectuate de furnizorul SC ..SRL:**

In anul 2009 contribuabila a achizitionat servicii de consultanta si indrumare in domeniul relatiilor publice si al comunicarii efectuate de prestatorul SC .. SRL, in baza contractului de consultanta din data de 18.08.2009.

Organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu cheltuielile în suma de .. lei in conformitate cu art. 48 din Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare a acestui articol, pe motiv ca pentru aceste cheltuieli contribuabila nu a prezentat documente din care sa rezulte ca sunt efectuate in cadrul activitatilor desfasurate. De asemenea, organele de inspectie fiscala au mentionat ca potrivit informatiilor de la

Oficiul National al Registrului Comertului aceasta societate figureaza inregistrata cu obiect de activitate coafura si alte activitati de infrumusetare.

Prin referatul contestatiei nr..., organele de inspectie fiscala precizeaza urmatoarele:

Conform informatiilor din baza de date a organului fiscal si de la Oficiul Registrului Comertului societatea .. SRL:

- figureaza inregistrata cu obiect de activitate - coafura si alte activitati de infrumusetare;

- a raportat un numar de 3 salariati din care o parte avand calificari in masaj corporal;

- potrivit indicatorilor financiari conform bilantului depus pe anul 2009, SC .. SRL a inregistrat in anul 2009 venituri totale in suma de .. lei si cheltuieli in suma de .. lei, declarand o pierdere fiscal in suma de .. lei obtinuta din activitatea de "Coafura si alte activitati de infrumusetare", fara precizari referitoare la venituri obtinute din activitai secundare;

- SC .. SRL figureaza radiata prin dizolvare din data de 11.11.2014.

Prin nota explicativa, anexa nr.7 au fost solicitate contribuabilului informatii suplimentare referitoare la aspectele constatate si de asemenea au fost solicitate documente justificative din care sa rezulte cum au contribuit in mod direct, cheltuielile efectuate in baza contractului cu SC.. SRL, la realizarea veniturilor din activitatea Cabinetului de avocat. Contribuabila nu a prezentat documente din care sa rezulte ca, cheltuielile sunt efectuate in cadrul activitatilor desfasurate, contribuabilul mentionand faptul ca nu a verificat societatea la momentul incheierii contractului de consultanta din data de 18.08.2009, un singur reprezentant a prestat serviciile (10 intalniri) si nu cunoaste datele personale ale acestuia.

In sustinerea contestatiei contestatara a prezentat un document de la Oficiul National al Registrului Comertului , in care se precizeaza ca SC .. SRL a solicitat in data de 11.03.2008, adaugarea la activitatile secundare un numar de 349 de coduri CAEN, printre care si codul 7021 - Activitati de consultanta in domeniul relatiilor publice si al comunicarii.

Avand in vedere dispozitiile art. 48 din Codul fiscal, rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care **sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile**, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

De altfel, pentru a fi deductibile, cheltuielile aferente veniturilor trebuie sa indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii generale:

**a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;**

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

Potrivit contractului de consultanta din data de 18.08.2009 incheiat intre SC ..SRL in calitate de consultant si Cabinetul de avocat "x" in calitate de client, are ca obiect prestarea serviciilor de consultanta si indrumare in domeniul relatiilor publice si al comunicarii. La pct.1.1 din contract se mentioneaza "**consultanta se realizeaza direct, verbal, intre client si consultant cu ocazia intalnirilor solicitate in acest scop de**

**client. Consultanta este de tipul abonament constand in 10 intalniri a cate 2 ore fiecare.”**

Nu pot fi retinute motivatiile contestatarei privind cheltuielile cu achizitia serviciilor de consultanta si indrumare in domeniul relatiilor publice si al comunicarii efectuate de furnizorul SC .. SRL, avand in vedere faptul ca, contribuabila nu a justificat in ce anume a constat consultanta derulata pe parcursul a 20 de ore si destinatia acesteia in conditiile in care la contract este anexata o lista in care se precizeaza ziua, 2 ore si semnatura client/consultant.

Contribuabila nu a prezentat documente din care sa rezulte in ce a constat efectiv consultanta si ca este efectuata in interesul activitatii, ori conform art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare **“Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se intemeiaza”**, astfel ca contestatara avea obligatia depunerii de probe care sa dovedeasca, ca serviciile de consultanta sunt destinate exclusiv activitatilor sale economice.

Astfel, potrivit doctrinei juridice, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regasit si in art. 250 din Noul Cod de procedura civila care prevede ca **“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri [...]”**.

Rezultă că sarcina probei îi revine in totalitate nu ca un drept, ci ca un imperativ al interesului personal al contribuabilei, care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, motiv pentru care neprobarea cu documente a sustinerilor din contestatie în sensul celor precizate anterior determina respingerea acesteia.

Prin urmare, rezulta ca in mod corect organele de control au stabilit ca sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile in suma de .. lei reprezentand cheltuieli cu achizitia serviciilor de consultanta si indrumare in domeniul relatiilor publice si al comunicarii efectuate de furnizorul SC ..SRL pentru care contribuabila nu detine documente din care sa rezulte ca au legatura cu activitatea de avocat si ca sunt efectuate in interesul direct al acestei activitati. Se retine ca, in acest sens, nu au fost depuse documente justificative nici cu ocazia depunerii contestatiei.

### **3.3.1.5 Referitor la suma de .. lei reprezentand cheltuieli cu pregatirea profesionala a salariatilor:**

Organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu cheltuielile cu pregatirea salariatilor in temeiul art. 48 din Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare a acestui articol, pe motiv ca pentru acestea reprezinta cheltuieli cu pregatirea personala a angajatilor si nu se incadreaza in categoria cheltuielilor deductibile efectuate in scopul realizarii veniturilor din activitati independente.

Contestatara sustine in esenta faptul ca **cheltuielile in cuantum de .. lei** (.. lei + . lei + .. lei) **cu pregatirea salariatilor** pot fi considerate cheltuieli deductibile fiscal, deoarece:

- prevederile legale fiscale si cele a codului muncii nu prevad expres si explicit vreo delimitare intre notiunea de “pregatire profesionala” fata de “pregatirea personala” , suma de ;

- pentru suma de .. lei aferenta pregatirii profesionale a salariatului ..conform

contractului de cesiune de datorie din 21.09.2009 cabinetul de avocat preia obligatia de plata a angajatului cu privire la taxa de scolarizare pentru pregatirea profesionala juridica;

- pentru suma de .. lei, reprezentand cheltuieli cu pregatirea profesionala a salariatei .. la cursurile de master in traducerea textului literar contemporan, aferenta anilor 2009 si 2010, contestatara sustine ca aceasta suma a fost incasata (returnata angajatorului) in anul urmator 2011;

- pentru suma de .. lei reprezentand cheltuieli cu pregatirea profesionala a salariatului .., curs de formare in profesia de mediator autorizat, contestatara precizeaza ca formarea profesionala s-a realizat in scopul obtinerii de venituri, persoana care a participat la curs are calitatea de salariat, realizand venituri din activitatea de mediere in mod exclusiv prin intermediul cabinetului.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca in evidenta contabila contribuabila a inregistrat si a dedus cheltuieli cu:

- .. lei - studii universitare (taxe scolarizare curs universitar/2009) pentru salariatul ..;

- .. lei - studii universitare de master (taxe scolarizare curs master/2009 si 2010) pentru salariatul ..;

- .. lei - cursuri pentru calificarea intr-o alta profesie, alta decat cea pentru care a fost angajat (curs de mediere) a salariatului ...

Conform contractelor individuale de munca cei trei salariati au fost angajati cu urmatoarele profesii:

- ..- functionar administrativ;

- .. - asistent de cabinet in perioada 01.06.2009 - 19.11.2010;

- .. - consilier juridic.

Din punct de vedere fiscal, potrivit dispozitiilor pct. 38 din normele metodologice de aplicare a art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cheltuielile cu pregătirea profesională pentru contribuabili, potrivit legii, sunt cheltuieli deductibile.

Conform art. 4 din OG nr. 129/2000 privind formarea profesionala a adultilor:

**“Art. 4. - (1) Formarea profesională a adulților cuprinde formarea profesională inițială și formarea profesională continuă organizate prin alte forme decât cele specifice sistemului național de învățământ.**

(2) Formarea profesională inițială a adulților asigură pregătirea necesară pentru dobândirea competențelor profesionale minime necesare pentru obținerea unui loc de muncă.

(3) Formarea profesională continuă este ulterioară formării inițiale și asigură adulților fie dezvoltarea competențelor profesionale deja dobândite, fie dobândirea de noi competențe.”

De asemenea, conform art. 114 si art. 137 din Legea nr. 1/2011 a educatiei nationale:

**“Art. 114. - (1) Prezentul titlu reglementează structura, funcțiile, organizarea și funcționarea învățământului superior din România.**

(2) Învățământul superior este organizat în universități, academii de studii, institute, școli de studii superioare și altele asemenea, numite în continuare instituții de învățământ superior sau universități.

(3) Instituțiile de învățământ superior pot fi de stat, particulare sau confesionale. Aceste instituții au personalitate juridică, au caracter nonprofit, sunt de interes public și sunt apolitice. “

“**Art. 137** (4) Programele de studii universitare sunt grupate pe domenii de studii și organizate pe 3 cicluri de studiu: **licență, master**, doctorat.”

În cazul în care studiile s-au realizat prin alte forme decât cele specifice sistemului național de învățământ, acestea ar trebui să se încadreze, conform art. 7 alin. (2) din OG nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților, într-una din următoarele categorii:

- a) cursuri organizate de furnizorii de formare profesională;
- b) cursuri organizate de angajatori în cadrul unităților proprii;
- c) stagii de practică și specializare în unități din țară sau din străinătate;
- d) alte forme de pregătire profesională. “

Ca urmare, aceste cheltuieli cu pregătirea personală a angajaților nu se încadrează în categoria cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri din activități independente prevăzute la pct.38 din Normele metodologice de aplicare a art.48 din Codul fiscal, având în vedere următoarele:

- faptul că există anumite clauze specifice în contractele de muncă încheiate între angajator și angajat privind cheltuielile suportate de angajator în beneficiul angajatului, nu înseamnă că toate aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal;

- cursurile de formare profesională plătite nu pot fi recunoscute ca fiind o activitate de formare profesională în sensul reglementărilor Ordonanței Guvernului nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților, republicată, neexistând o legătură între ocupațiile personalului „instruit” și rezultatele activității desfășurate de către cabinetul de avocat, contestatoarea nefăcând dovada că urmare dobândirii unor competențe profesionale cu standard ridicat ar fi valorificat această pregătire a angajaților instruiți pentru obținerea de venituri;

- sunt deductibile numai cheltuielile cu pregătirea profesională a contribuabilei, realizată prin alte forme decât cele specifice sistemului național de învățământ, astfel cum este definită prin OG nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților, motiv pentru care studiile de master/studiile universitare realizate prin intermediul sistemului național de învățământ nu reprezintă formare/pregătire profesională, în sensul dispozițiilor pct. 38 din normele metodologice de aplicare a art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004. În același sens este și punctul de vedere al Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul MFP exprimat prin adresa nr. ..., anexat la dosarul cauzei;

- cheltuielile privind pregătirea profesională a salariaților .. și ..nu au fost efectuate pentru pregătirea și perfecționarea în interiorul profesiilor pentru care aceștia au fost angajați ci pentru pregătirea personală a acestora;

- contestatar nu a prezentat, argumente și documente din care să rezulte necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și oportunitatea organizării acestora și că aceasta a constituit o activitate generatoare de venit și nici nu a prezentat documente care să probeze că angajații cabinetului au fost angajați în alte funcții după absolvirea cursurilor.

- contestatara nu prezintă documente din care să rezulte modul în care aceste cheltuieli au contribuit efectiv la desfășurarea activității proprii la standarde îmbunătățite care să conducă la obținerea de venituri de către contestatoarea, astfel cum este prevăzut la art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citat.

In ceea ce priveste suma de .. lei returnata de .. in anul 2011 se mentioneaza ca organul de inspectie fiscala a diminuat veniturile cu aceasta suma in anul 2011.

Avand in vedere toate cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de .. lei reprezentand cheltuieli cu pregatirea profesionala a salariatilor aferente anilor 2009 si 2010, motiv pentru care pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

**3.3.1.6 Referitor la suma de .. lei reprezentand cheltuieli aferente cursului "Programul de perfectionare in domeniul relatiilor internationale" aferenta anului 2009:**

In fapt, in anul 2009 contribuabila a dedus cheltuieli cu contravaloare "taxa pregatire postuniversitara Analiza si Consiliere Politica", curs organizat de catre Institutul Diplomatic Roman pentru care a fost emisa factura nr. ...

Organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu cheltuielile cu "taxa pregatire postuniversitara Analiza si Consiliere Politica" in temeiul art. 48 alin. (4) lit.a) din Codul fiscal, pe motiv ca programele de studii postuniversitare sunt cheltuieli efectuate in nume personal si nu se incadreaza in categoria cheltuielilor deductibile efectuate in scopul realizarii veniturilor din activitati independente.

Contestatarul mentioneaza ca urmare participarii la cursurile organizate de Institutul Diplomatic Roman sectiunea Analiza si consiliere politica in anul 2013 a incheiat doua contracte de consultanta juridica cu societatea ...

In drept, sunt incidente dispozitiile art. 48 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si a normelor de aplicare ale acestuia, aprobate prin HG nr. 44/2004.

Fata de cele mai sus aratate (pct.3.3.1.5 din prezenta decizie), nu poate fi retinuta ca fiind deductibila din punct de vedere fiscal contravaloarea cheltuielii legate de taxa pregatire postuniversitara Analiza si Consiliere Politica, in sensul dispozitiilor pct. 38 din normele metodologice de aplicare a art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, deoarece programele de studii postuniversitare reprezinta al II-lea cilu de studii universitare si au ca efect doar asupra calificarii universitare. Ca urmare aceste cheltuieli sunt efectuate in nume personal si nu se incadreaza in categoria cheltuielilor deductibile efectuate in scopul realizarii de venituri din activitati independente. In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei generale de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP exprimat prin adresa nr. ..., anexat la dosarul cauzei.

Mai mult, contribuabila nu a justificat faptul ca au legatura cu obiectul profesiei de avocat, cu pregatirea profesionala pusa in aplicare de forma de exercitare a profesiei de avocat in care isi desfasoara activitatea si ca aceasta contribuie in mod direct la realizarea veniturilor. Faptul ca ar fi incheiat unele contracte in urma interactionarii cu diverse persoane nu este probata si nici nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

**3.3.1.7 Referitor la suma de ..lei reprezentand cheltuieli legate de cotizatia**



**achitata catre Colegiul Consilierilor Juridici din Bucuresti pentru salariatul .., aferenta anilor 2010, 2011 si 2012 :**

Organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu cheltuielile cu cotizatia achitata catre Colegiul Consilierilor Juridici din Bucuresti pentru salariatul .., aferenta anilor 2010, 2011 si 2012, in temeiul art. 48 alin. (4) lit.a) din Codul fiscal, intrucat nu au fost efectuate in sensul art.48 alin.(5) lit.m) fiind platite salariatului .. si nu pentru contribuabila X.

Contestatarul sustine ca pot fi considerate ca fiind deductibile fiscal deoarece desi cotizatia profesionala este pentru salariatul .. Cabinetul de avocat X, in calitate de angajator, are obligatia de a suporta aceasta cheltuiala, potrivit Legii 514/2003 privind organizarea si exercitarea profesiei de consilier juridic.

In fapt, in cadrul Cabinetului de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala X, domnul .. fratele contestatarului, a avut calitatea de salariat.

Suma de .. lei reprezinta cheltuieli cu cotizatia obligatorie datorata organizatiilor profesionale din care face parte domnul .. efectuate de contribuabil in perioada 2010-2012.

In drept, potrivit prevederilor pct.39 din Normele metodologice de aplicare a art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“39. Sunt cheltuieli deductibile limitat, de exemplu, următoarele:

(...)

- **cheltuieli reprezentând cotizații plătite asociațiilor profesionale și contribuții profesionale obligatorii plătite organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii și datorate potrivit legii;”**

Ca urmare, aceste cheltuieli cu cotizatia platita organizatiilor profesionale din care fac parte angajatii sunt nedeductibile fiscal, nu se incadreaza in categoria cheltuielilor efectuate in scopul realizarii de venituri din activitati independente prevazute la pct.39 din Normele metodologice de aplicare a art.48 din Codul fiscal, avand in vedere urmatoarele:

- faptul ca exista anumite clauze specifice in contractele de munca incheiate intre angajator si angajat privind cheltuielile suportate de angajator in beneficiul angajatului, nu inseamna ca toate aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal;

- sunt deductibile limitat numai cheltuielile cu **cotizații plătite asociațiilor profesionale și contribuții profesionale obligatorii plătite organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, iar domnul .. are calitatea de salariat si nu de contribuabil.**

**3.3.1.8 Referitor la suma de .. lei reprezentand cheltuieli legate de reparatii auto, aferente anului 2010 :**

Organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu cheltuiala in suma de .. lei cu reparatiile auto la autoturismul .. nr. .. detinut in baza contractului de comodat nr... incheiat intre SC ... SRL in calitate de comodant si Cabinetul de avocat “X” in calitate de comodatari, inregistrata in registrul jurnal de incasari si plati in baza facturii nr. ...

Aceasta factura a fost emisa de comodant cu mentiunea refacturare c/val reparatii auto .. conform contractului de comodat nr..., fara a atasa la facturi situatii din care sa

rezulte in ce au constat reparatiile si daca acestea au fost efectiv realizate.

In referatul cauzei organul de inspectie fiscala mentioneaza urmatoarele:

“Contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila in perioada verificat, cheltuieli cu reparatia autoturismului .. astfel:

- in data de 29.01.2010 suma de .. lei;
- in data de 18.02.2010 suma de .. lei;
- in data de 25.05.2010 suma de .. lei;

In jurnalul de cumparari:

- in data de 18.02.2010 si 25.05.2010 - tva in suma de ..lei, in baza facturilor nr. .. si nr....

In facturile mai sus mentionate emise de comodant explicatia operatiunii efectuate este “Refacturare c/val reparatii auto .. cf contract comodat nr...” fara a atasa la facturi, situatii din care sa rezulte in ce au constat reparatiile si daca acestea au fost efectiv realizate, avand in vedere si faptul ca, comodantul SC .. SRL nu are ca obiect de activitate, activitati privind reparatii auto, (asa cum mentioneaza organul de inspectie fiscala).

Ulterior contribuabilul a atasat la punctul de vedere documente justificative privind deductibilitatea cheltuielilor cu reparatiile auto in suma de .. lei si a sumei de .. lei (baza .. lei + TVA .. lei) aceste cheltuieli fiind admise la deducere urmare inspectiei fiscale. Astfel in legatura cu aceste cheltuieli ai fost efectuate modificari in raportul de inspectie fiscala fata de proiectul de raport transmis contribuabilului cu adresa nr....

Pentru cheltuiala in suma de .. lei (**baza.. lei + TVA .. lei**) contribuabilul **nu a prezentat documente** din care sa rezulte in ce au constat reparatiile si daca acestea au fost efectiv realizate. (...)

Prin contestatia formulata sustine ca **suma de .. lei (TVA .. lei)** aferenta facturii nr. .. (nu factura nr. .. asa cum este consemnat in RIF), reprezentand **refacturare c/val reparatii auto ..** conform contractului de comodat nr. .. incheiat intre SC ..SRL si Cabinet, poate fi considerata a fi deductibila deoarece indeplineste dispozitiile prevazute de art.48 alin. (4) lit.a) din Codul fiscal si ale pct.37 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

In raport de argumentele dezvoltate prin contestatia formulata, invocarea unor dispozitiile legale, de altfel corecte, **este insuficienta in masura in care contestatara nu a prezentat si dovezi care sa sustina motivatiile sale**. De altfel, potrivit art. 206 alin. (1) lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**”Art. 206. – (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

[...] d) dovezile pe care se intemeiaza”.

De asemenea, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

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

Se retine ca prin contestatia formulata, contestatarul nu a prezentat dovezi pe care se intemeiaza acest capat de cerere, respectiv factura nr. 8300480/20.05.2015, deviz de lucrari, etc.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta ca in contestatie contestatarul trebuie sa mentioneze dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia urmand a fi respinsa ca nemotivata; in ceea ce priveste suma de.. lei reprezentand cheltuieli nedeductibile aferente anului 2010, contestatarul nu a depus niciun document in sustinerea propriei cauze.

De asemenea, potrivit doctrinei, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, avand in vedere cele reținute de mai sus, intrucat contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, **constatarea care se impune**, una naturala si de o implacabila logica juridica, **este aceea ca sarcina probei revine contestatarului**.

Se retine, totodata, ca sarcina probei nu implica un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

Prin urmare, avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca desi contestatarul se indreapta cu contestatia si impotriva sumei de .. lei reprezentand cheltuieli nedeductibile aferente anului 2010, nu aduce motivatii bazate pe documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept prin care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala si din care sa rezulte o situatie contrara fata de cea constatata de acestea, in temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, **se va respinge ca nemotivata** contestatia formulata de **doamna X**, cu privire la acest capat de cerere.

### **3.3.1.9 Referitor la majorarea venitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor de intretinere si functionare a unui imobil ce face obiectul contractului de comodat**

**In fapt**, prin contestatia formulata doamna X sustine ca organul fiscal a apreciat in mod discretionar si printr-o interpretare eronata prevederile legale, in sensul ca procentul de deducere al cheltuielilor efectuate de contribuabil pentru activitatea independenta este de doar 33%, in conditiile in care desfasoara 3 tipuri de activitati independente diferite una de cealalta, aratand ca pentru fiecare din cele trei cabinete s-a semnat si exista contract de comodat pentru spatiul destinat sediului.

Contestatarul apreciaza ca ar trebui să se aibă în vedere la luarea în calcul în principal cota de 33,33% pentru fiecare din cele 3 cabinete la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor pentru spațiul din Bucuresti str. ..., unde își au acestea sediul și unde efectiv se desfășoară activitățile specifice fiecărei activități independente în parte. În susdiciar în situația în care se va respinge aceasta cota, considera ca ar trebui admisa cel puțin cota de 50% de deductibilitate pentru activitățile independente desfășurate luate împreuna.

Cheltuielile retinute de organul de control ca fiind nedeductibile sunt in suma totala de .. lei (.. lei + .. lei + .. lei + .. lei + .. lei) si reprezinta cheltuieli cu intretinerea si functionarea sediului social detinut in baza contractului de comodat.

Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca, domana X a dedus cheltuieli cu utilitatile fara sa aiba in vedere sa deduca doar cota parte aferenta spatiului utilizat

efectiv pentru Cabinetul de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala X.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 48 alin. 1, 4, 5 si 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare pe perioada supusa verificarii:

*Codul fiscal:*

**"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.

(...).

(4) **Condițiile generale** pe care trebuie sa le îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, **pentru a putea fi deduse**, sunt:

a) **sa fie efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii venitului, justificate prin documente;**

b) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite;

[...]

(5) Urmatoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...) i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independenta, cât si în scopul personal al contribuabilului sau asociatilor sunt deductibile **numai pentru partea de cheltuiala care este aferenta activitatii independente;**

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

a) **sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;** (...)"

*Norme metodologice:*

**"37.** Din venitul brut realizat se admit la deducere **numai** cheltuielile care sunt **aferente realizarii venitului**, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

**Condițiile generale pe care trebuie sa le îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:**

a) sa fie efectuate în interesul direct al activitatii;

b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;

c) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite.

**38.** Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

- cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrari si prestarea de servicii pentru clienti;

- chiria aferenta spatiului în care se desfasoara activitatea, cea aferenta utilajelor si altor instalatii utilizate în desfasurarea activitatii, **în baza unui contract de închiriere;**

(...) - cheltuielile cu functionarea si întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, **potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizării în scopul afacerii;**"

Totodata, potrivit dispozitiilor O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**"F. Norme privind evidențierea cheltuielilor**

43. (...) Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:

(...)

e) **în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu:**

- numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;
- numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere;
- numărul de unități de măsură specifice în alte cazuri; și

f) alte cheltuieli deductibile plafonate, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit. “

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale mai sus citate, rezulta că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc **cumulativ** următoarele condiții: **sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile și nu în interes personal**, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului.

De asemenea, sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate cu **functionarea și întreținerea bunului** care fac obiectul unui contract de comodat, **utilizat în scopul afacerii**.

*In speta, din documentația existentă la dosarul cauzei rezulta următoarele:*

- domiciliul fiscal al contribuabilului se afla situat în București, str. ...;

- pentru desfășurarea activității Cabinetului de Avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industrială X, al cărui titular este doamna X, utilizează:

1. Spațiul unde este situat sediul principal de activitate, din București, ..., detinut în baza Contractului de comodat încheiat în 25.11.2008 între X în calitate de comodat și Cabinetul de Avocat X în calitate de comodat începând cu data de 03.01.2009;

2. Spațiul unde este situat sediul secundar de activitate în București, str. ..., utilizat în baza Contractului de Locațiune înregistrat la AS..FP sub nr..., începând cu data de 01.06.2009;

- În perioada verificată, contribuabilul a dedus cheltuieli cu utilitățile aferente sediului situat în București, sector ..., str. ...compus din 3 camere, bucatărie și dependințe, sediul care a reprezentat și spațiu de locuit, conform Notei explicative, anexa 3 la raportul de inspecție fiscală, după cum urmează:

- în anul 2009 - 1 persoană;
- în anul 2010 - 4 persoane;
- în anul 2011 - 4 persoane;
- în anul 2012 - 4 persoane;
- în anul 2013 - 4 persoane.

- din verificarea la fața locului, conform procesului-verbal nr. ...rezulta că spațiul situat în București, sector ..., compus din 3 camere, bucatărie și dependințe reprezintă și spațiu de locuit pentru familia Puscasu. Spațiul alocat activității Cabinetului de Avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industrială X prezentat de contribuabil pentru a fi inspectat de organul fiscal este compus din o cameră amenajată gen living cu etajere și polite dispuse pe trei pereți, canapea, fotoliu, masă și o cameră amenajată cu mobilier de bucatărie și aparate electrocasnice și multifuncțională HP. În același timp, la sediul secundar situat în București, str. ... întreaga suprafață este destinată desfășurării

activitatii Cabinetului de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala X.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere din venitul obtinut din activitatea Cabinetului de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala X cota-parte de 66.66 % din cheltuielile cu utilitatile pentru sediul principal, proprietatea si locuinta de domiciliu a contribuabilului si a familiei sale, pentru care s-a constatat, prin cercetare la fata locului, ca doar o cota de 33,33% din suprafata totala a imobilului este folosita in scopul afacerii.

Din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt in patrimoniul afacerii (inchiriate, in comodat etc.), nu sunt deductibile decat cheltuielile de intretinere si functionare a bunurilor folosite strict in interesul afacerii.

Pe de alta parte, sustinerea contestatarei privind *utilizarea in scopul afacerii in cota de 33,33% pentru fiecare din cele 3 cabinete, sau in cota de 50% de deductibilitate pentru activitățile independente desfășurate luate împreuna, a imobilului situat in Bucuresti, sector ..* este contrazisa de constatarile organelor de inspectie fiscala, in urma cercetarii la fata locului prin procesul-verbal nr. .. (al carui continut a fost insusit de doamna X (I-a semnat), nu prezinta nicio relevanta, cata vreme in perioada verificata (2009-2013) a dispus si de un sediu secundar folosit 100% in interesul afacerii si din documentatia prezentata de organele de inspectie fiscala rezulta ca doamna X are domiciliul la adresa din *Bucuresti, sector ...* si nu a solicitat serviciilor publice comunitare de evidenta a persoanelor schimbarea domiciliului ori acordarea vizei de resedinta la o alta adresa.

In consecinta, avand in vedere si cele mai sus retinute, contribuabila X nu poate beneficia de deducerea din venitul impozabil aferent afacerii (avocatura, mediere, consiliere) a cheltuielilor cu utilitatile, folosit partial ca sediu profesional principal in baza unui contract de comodat, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

De asemenea, se retine ca diferentele de impozit pe venit stabilite prin deciziile de impunere contestate au la baza constatarile organelor fiscale cu privire la nedeductibilitatea si a altor categorii de cheltuieli, fata de care contestatoarea nu si-a exprimat punctul de vedere.

In consecinta, avand in vedere prevederile art.213 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat: "*In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii*".

***Avand in vedere cele prezentate la pct. 3.3.1, contestatia privind diferentele de impozit pe venit in plus pentru anii 2009, 2010, 2012 si 2013, in suma totala de .lei (.. lei + .lei + ..lei + . lei + .. lei) stabilite prin Decizia de impunere nr. ..., se va respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.***

**3.3.2 Cu privire la accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venit stabilite in plus prin Decizia de impunere nr. ..emisa pentru doamna X:**

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma de .. lei, in conditiile in care cu privire la capetele de cerere analizate la pct. 3.3.1 (3.3.1.1 - 3.3.1.9) ale prezentei decizii s-a stabilit ca fiind datorat debitul reprezentand impozit pe venit, contribuabila nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeieaza acest capat de cerere si nici nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul al accesoriilor contestate.*

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. .. emisa de AS..FP, s-au calculat pentru perioada 14.02.2012 - 02.10.2015, accesorii aferente diferentelor de impozit pe venit stabilit in plus in suma totala de ..lei (.. lei + .. lei + .. lei + .. lei).

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

«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.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

«Art. 120<sup>1</sup> (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.»

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile contestate in suma totala de ..lei (.. lei + .. lei + .. lei + .. lei) individualizate prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. .., se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina contribuabilei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul reprezentand diferente de impozit stabilite in plus.

In conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.3.1 (3.3.1.1 - 3.3.1.9) ale prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei cu privire la debitele reprezentand diferente de impozit stabilite in plus, iar pe de alta parte contribuabila nu a contestat decat o parte din debitele stabilite in sarcina sa si nici nu a depus documente sau situatii din care sa

rezulte un alt mod de calcul al accesoriilor, rezulta ca in temeiul principiului de drept "accesorium sequitur principale", urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata si cu privire la accesoriile in suma de .. lei (.. lei + .. lei + .. lei + .. lei) stabilite prin Decizia de impunere nr. .. emisa pentru doamna ...

**3.4. Referitor la Deciziile de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere, emise pentru doamna X, nr. ..- pentru activitatea de mediator si nr. .. - pentru activitatea de consiliere în proprietate intelectuala:**

*Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatara nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.*

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. .., emisa pentru **doamna X, pentru activitatea de mediator, organul de inspectie fiscala a diminuat pierderea fiscala cu suma de.. lei;**

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. ..**pentru doamna X, pentru activitatea de consiliere în proprietate intelectuala, organul de inspectie fiscala a diminuat pierderea fiscala cu suma de .. lei.**

Prin contestatia formulata, contestatara nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, republicat:

**"Art. 206** - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiaza;**
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii."

**"Art. 213 (5)** - Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** "

De asemenea, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:



## **"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. "**

Se retine ca prin contestatia formulata, contestatarul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta ca in contestatie contestatara trebuie sa mentioneze atat motivele de fapt cat si de drept, precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia urmand a fi respinsa ca nemotivata;

Prin contestatia formulata contestatara nu a depus niciun document in sustinerea propriei cauze si nu a invocat niciun articol de lege in apararea sa.

Totodata prin Deciziile de impunere nr. .. și nr. .., **nu s-au stabilit obligații suplimentare urmare inspectiei fiscale întrucât contribuabila a inregistrat pierdere fiscala în toată perioada supusa inspectiei fiscale.**

De asemenea, potrivit doctrinei, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, avand in vedere cele reținute de mai sus, intrucat contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, **constatarea care se impune**, una naturala si de o implacabila logica juridica, **este aceea ca sarcina probei revine contestatarului.**

Se retine, totodata, ca sarcina probei nu implica un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

Totodata, prin Decizia nr. 3250/2010 in dosarul nr. 935/57/2009, Inalta Curte de Casatie si Justitie retine in considerentele sale ca *”motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestara nu aduce motivatii bazate pe documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept prin care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala si din care sa rezulte o situatie contrara fata de cea constatata de acestea, in temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, **se va respinge ca nemotivata** contestatia formulata de doamna X, cu privire la acest capat de cerere.

## **3.5. Referitor la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .. emisa pentru Cabinet de avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industriala X :**

**In fapt**, in baza constatarilor din raport cu privire la TVA a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ..prin care s-a stabilit in sarcina Cabinet de avocat, Mediere

și Consiliere în Proprietate Industrială X, TVA stabilită suplimentar de plată în suma de .. lei și .. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente.

TVA de plată în suma de .. lei a fost stabilită ca urmare a :

- colectării TVA în suma de .. lei;
- neadmiterii la deducere a TVA în suma de .. lei, aferentă unor achiziții de bunuri sau servicii ce nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, pentru achiziția de utilități, consum energie electrică și servicii telefonice, cărți beletristică, cadavre de dus, cazare, consultanță în domeniul relațiilor publice și al comunicării efectuate de SC .. SRL, bilete olimpiada, reparații autom preluare eronată în deconturile anului 2010 a sumelor din jurnalul de cumpărări și deducere TVA în plus în decontul aferent trimestrului III 2011.

Față de sumele stabilite, prin contestația formulată contestatara își motivează contestația numai în ceea ce privește suma de .. lei (.. lei aferenți facturii nr. .. și .. lei aferenți facturii nr. ..), reprezentând TVA neadmisă la deducere aferentă cheltuielilor cu serviciile de consultanță în legătură cu furnizorul SC .. SRL.

**3.5.1 Cu privire la TVA în suma de .. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere pentru achiziții de servicii ce nu sunt destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile.**

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 134<sup>1</sup>, art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

**"Art. 134<sup>1</sup>. Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. (...).

(7) **Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate** sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an."

**"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere:**

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) **Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile; (...).**"

**"Art. 146. Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau **serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său**, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) [...]."

**"Art. 155 - (5)** Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

**a)** numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

- b) data emiterii facturii;
- c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura; (...)
- f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă; (...).”

*Conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite, **cumulativ, următoarele condiții**: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și **sunt efectuate în beneficiul persoanei impozabile**, iar operațiunile au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **și să demonstreze** cu documente **ca achizițiile de bunuri și servicii facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.***

*Pe cale de consecință nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor lucrări/servicii care nu sunt efectuate în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile și pentru operațiuni pentru care nu se justifică realitatea respectivelor servicii.*

Referitor la justificarea deductibilității TVA aferentă achizițiilor se rețin următoarele:

1. În primul rând, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncastra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".**

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căreia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil**. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncastrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, **simpliciter achiziție de către persoana impozabilă a unui serviciu, nu constituie și o prezumție a utilizării acestuia în scop economic.**

2. În al doilea rând, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 JR, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului

de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.**

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiei unor servicii de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor bunuri si servicii premergatoare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa demonstreze **utilizarea acestora pentru operatiuni care dau drept de deducere.**

Din acest punct de vedere, **conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-146 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila**, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica.

Nu pot fi retinute **in solutionarea favorabila a cauzei argumentele Cabinetul de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala X in ceea ce priveste indeplinirea conditiilor privind exercitarea dreptului de deducere, avand in vedere urmatoarele considerente:**

1. Simpla achizitie a unor lucrari/servicii de catre o persoana impozabila ***nu este suficienta pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul sau si scopul de a realiza operatiuni taxabile***, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ), pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...)**." Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe**

**intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere si in beneficiul persoanei impozabile.**

2. Contrar sustinerilor contestatarei, documentele si explicatiile prezentate in timpul inspectiei fiscale nu reprezinta justificari privind serviciile facturate, resursele umane si materialele folosite, persoanele care au efectuat/prestat lucrarile/serviciile si calitatea acestora in cadrul societatii furnizoare, simpla prezentare a contractului de consultanta din data de 18.08.2009, din care nu rezulta in ce anume au constat serviciile de consultanta derulata pe parcursul a 20 de ore, nu poate constitui document justificativ in vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei.

3. La pct. 3.3.1.4 al prezentei decizii a fost analizata in detaliu nedeductibilitatea achizitiilor de servicii de consultanta si indrumare in domeniul relatiilor publice de la SC .. SRL.

Se retine faptul ca, nici in sustinerea contestatiei, Cabinetul de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala X nu depune niciun in scris care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala referitoare la neacordarea dreptului de deducere, respectiv documente justificative prin care sa demonstreze necesitatea, oportunitatea si realitatea prestari serviciilor **de catre reprezentantul societatii furnizoare in beneficiul cabinetului**, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Aplicand cele de mai sus in prezenta speta, se retine ca Cabinetul de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala X **nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada din care sa rezulte serviciile prestate si faptul ca acestea au fost efectuate in beneficiul sau.**

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri."**

**"Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal".**

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca nu a prezentat justificarile necesare privind efectuarea achizitiilor in beneficiul sau, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .. lei dedusa din facturile emise de furnizor.

In consecinta, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru TVA in suma de .. lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ...

**3.5.2 Cu privire la TVA in suma de .. lei, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare**

*contestatii se poate pronunta pe fond, in conditiile in care contestatara nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia cu privire la diferentele stabilite de inspectia fiscala*

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. .. emisa in baza raportului inspectia fiscala nr. .. s-a stabilit suplimentar TVA de plata in suma de ..lei pentru perioada 01.10.2009 - 30.01.2013.

Cabinetul de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala X contesta in totalitate decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. ..., fara a aduce niciun argument in ceea ce priveste TVA in suma de ..lei (.. lei - .. lei).

**In drept**, potrivit prevederilor art.205 si art. 206 din Codul de procedura fiscala, republicat:

*Codul de procedura fiscala:*

**Art.205** - (1) Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii.

(2) Este îndreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna. (...)."

**Art. 206** - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) **obiectul contestatiei;**
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiaza;**
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii."

In speta sunt incidente si prevederile art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

**"Daca organul de solutionare competent constata neîndeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei."**

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „actor incumbit probatio”.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, **constatarea care se impune**, una naturala si de o implacabila logica juridica, **este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.**

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

Totodata conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*„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.”*

Intrucat Cabinetul de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala X nu a prezentat motivele de fapt si de drept si dovezile pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de .. lei, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB nu se poate substitui contestatarei cu privire la **motivele de fapt si de drept si a dovezilor**, care sunt elemente obligatorii si expres prevazute de art. 206 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat, intrucat potrivit art. 213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: *“În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. **Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii**”, iar potrivit art.213 alin.(4) - **“Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”***

In consecinta, urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia formulata de Cabinetul de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala X cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de ..lei prin Decizia de impunere privind privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. ..

### **3.5.3 Cu privire la accesoriile aferente TVA in suma de .. lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca AS..FP a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma totala de.. lei prin Decizia de impunere nr. .. emisa pentru Cabinetul de Avocat, Mediere si Consiliere in Proprietate Industriala X, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.5.1 si 3.5.2 din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, iar, pe de alta parte contribuabila nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost eronat calculate.*

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ..prin care s-a stabilit in sarcina Cabinet de avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industriala X, dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de .. lei, calculate pe perioada 26.01.2010 - 01.10.2015.

**In drept**, potrivit art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".**

**"Art. 120.** - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere**, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale** rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare **scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

**"Art. 120<sup>1</sup>.** - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de întârziere.

Referitor la suma de .. lei reprezentand accesorii aferente diferentelor de TVA stabilite suplimentar de plata, individualizate prin Decizia de impunere nr. .. se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in sarcina contestatarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca in sarcina contribuabilei a fost retinut debitul de natura TVA (a se vedea pct. 3.5 din prezenta decizie), rezulta ca aceasta datoreaza accesoriile in suma totala de .. lei, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Fata de cele prezentate mai sus, urmeaza a se respinge contestatia formulata de Cabinet de avocat, Mediere și Consiliere în Proprietate Industriala X, cu privire la accesorii in suma totala de .. lei aferente diferentelor de TVA stabilite suplimentar de plata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul dispozitiilor legale mai sus invocate, se

## **DECIDE**

1. - Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. 3234808/02.10.2015, emisa pentru **doamna X, pentru activitatea de avocat**, prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata reprezentând diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar și CASS in suma totala de .. lei pentru anii 2009-2013, precum și accesorii în suma de ..lei.

2. - Respinge ca nemotivata contestatia formulata impotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. .. si nr. ..., emisa pentru **doamna X, pentru activitatea**



## **de mediator/consiliere în proprietate intelectuală.**

3. - Respinge ca neintemeiată și nesustenută cu documente contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră nr. ..., pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în suma de .. lei.

4. - Respinge ca nemotivată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră nr. ..., pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în suma de .. lei.

5. - Respinge contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră nr. ..., pentru dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA în suma de .. lei.

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