



**MINISTERUL FINANTELOR**  
**Agenția Națională de Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală Regională a**  
**Finanțelor Publice xx**  
**Serviciul Soluționare Contestații**

**DECIZIA nr. xx**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**xx**  
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.xx

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx – Activitatea de Inspectie Fiscală, prin adresa nr.xx din xx, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx sub nr.xx din xx asupra contestației formulate de **xx**, cu domiciliul fiscal în orasul xx, județul xx, având cod fiscal xx, înregistrată la Registrul Comertului sub nr.xx și fiind reprezentată de xx având CNP xx.

Persoana fizică autorizată **xx**, contestă:

Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.xx, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice xx – Activitatea de Inspectie Fiscală pentru **suma totală contestată de xx lei**, reprezentând obligații fiscale principale stabilite - astfel:

xxx

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - având în vedere că *Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.xx*, a fost comunicată sub semnătură la data de xx - fiind înregistrată sub nr.xx, potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice xx aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei, si sub nr.xx la DGRFP xx.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270, alin. (1) și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice xx este legal investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică autorizată xx.

**I. Prin contestația formulată împotriva *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.xx*, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice xx – Inspectie Fiscală, persoana fizică autorizată xx aduce următoarele argumente:**

- pentru obligațiile fiscale contestate aferente anului xx, petentul precizează că a prezentat organului de control o copie a contractului de prestări de servicii încheiat cu o firmă xxnă, facturi de încasări, ordine de deplasare semnate, precum și dispoziții de plată ;

- precizează de asemenea că, după cum a constatat și organul de control, nu are calitatea de salariat, nu are alți salariați angajați și deci nu-i sunt aplicabile prevederile Codului Muncii ;

- motivarea folosită de organul de inspecție fiscală și anume art.48, lit.e) din Legea nr. 571/2003, nu numai că nu reflectă situația sa fiscală reală de la momentul respectiv, dar definește foarte exact ce cheltuieli pot deduce contribuabilii care au salariați, iar în cazul său trebuie aplicate articole ce reflectă situația fiscală reală, respectiv de contribuabil ce prestează o activitate independentă și nu are salariați, și astfel, în baza legală după care s-a ghidat nu apare nicăieri cuvântul "salarat";

- pentru obligațiile fiscale contestate aferente anului xx, se susține că trecerea de la sistemul real la norma de venit s-a făcut respectându-se prevederile Legii nr.227/xx;

- timp de x ani consecutivi anteriori anului xx, a optat pentru a determina venitul net în sistem real, iar în luna xx a depus declarația și formularul privind norma de venit la organul fiscal astfel că, în data de xx s-a emis Decizia de impunere cu numărul de înregistrare xx, decizie despre care organul de control nu face nici o mențiune deși ar fi trebuit să știe de existența ei, tot așa cum știau și despre deciziile anterioare sau despre toate conturile bancare deschise de-a lungul anilor de activitate;

- activitatea desfășurată este inclusă în nomenclator la poziția x și este singura activitate desfășurată, nefiind depășit plafonul de x euro a fi obligat să fie impozitat în sistem real ;

- nu există niciun articol de lege care să spună că veniturile obținute din străinătate se impozitează în sistem real din contră, art.130 punctul 2 din Legea 227/xx spune că "*Veniturile realizate din străinătate se supun impozitării prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia*";

- obligația de a stabili și de a publica norme de venit revine conform art.69, alin.2 Direcțiilor Generale Regionale ale Finanțelor Publice, iar lipsa unei norme de venit - de exemplu norma de venit pentru străinătate - nu i se poate imputa contribuabilului.

- în consecință, contribuabilul consideră că a îndeplinit toate obligațiile ce îi reveau conform Legii nr.227/xx și a îndeplinit toate condițiile prevăzute de Codul fiscal pentru a fi impozitat pe baza normei de venit, în condițiile în care susține că locul desfășurării activității este, ca în cazul tuturor contribuabililor ce au activități economice, cel trecut pe certificatul de înregistrare emis de Oficiul Național al Registrului Comerțului - respectiv orasul x, iar în xx nu a fost deschis niciun sediu secundar și nici vreun punct de lucru.

## **II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice xx – Inspecție Fiscală, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.xx în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.xx, constatându-se următoarele:**

– xx are ca obiect de activitate "xx" - cod CAEN x;

– pentru anii fiscali xx contribuabilul a solicitat în mod corect, potrivit Codului fiscal și a fost impus în sistem real, așa cum prevede art.48, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare (act valabil până la finele anului x) respectiv art.68, alin.1 din Legea nr.227/xx privind Codul fiscal (act valabil începând cu 01 ianuarie x) ;

– pentru anii fiscali xx, diferit de anii anteriori, contribuabilul, prin declarațiile unice, a optat în mod eronat pentru impunerea acestor venituri din străinătate în baza normelor de venit, interpretând în mod eronat prevederile art.69 din Legea nr.227/xx privind Codul fiscal ;

– aceste aspecte au determinat organele de control să reîncadreze forma de declarare și impozitare a acestor venituri, respectiv de la norma de venit prevăzută la art.69 din Legea nr.227/xx privind Codul fiscal, la sistemul real, așa cum prevede art.67<sup>1</sup> respectiv art.68, alin.1 din Legea 227/xx privind Codul fiscal ;

– pentru anul xx xx nu poate justifica efectuarea cheltuielilor în sumă de xx lei - cheltuieli cu diurna de deplasare - ca fiind în scopul activității desfășurate, întrucât nu au fost prezentate

în susținere documente justificative sau alte documente în acest sens, în condițiile în care titularul persoanei fizice autorizate nu are calitatea de salariat;

– organele de control consemnează că pentru cheltuielile cu diurna nu au fost prezentate în susținere documente justificative, în condițiile în care Codul Muncii, prin articolul 44, alin.(2) reglementează că diurna este un drept legal al unui salariat angajat în baza unui contract de muncă conform căruia „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” dar contribuabilul verificat nu are calitatea de salariat, nu are personal salariat, nu poate justifica acordarea diurnei prin efectuarea unor cheltuieli privind delegarea, detasarea.

– pentru exercitiul financiar x, conform declarației unice înregistrată sub nr.x, diferit de anii fiscali anteriori, contribuabilul a declarat în mod eronat veniturile obținute din x ca fiind impuse în baza normelor de venit (subsecțiunea 2 din declarație) ;

– urmare controlului efectuat s-a constatat că aceste venituri obținute de contribuabil din x se impun în sistem real deoarece normele de venit sunt elaborate pe zone de pe teritoriul României și nu pentru zona din afara României, astfel la control s-a efectuat reîncadrarea acestor venituri în sistem real potrivit art.67<sup>1</sup> respectiv art.68, alin.1 din Legea nr. 227/xx privind Codul fiscal ;

– ca urmare a reîncadrării de la norma de venit la sistemul real a impozitării acestor venituri, a fost stabilit impozit pe venit stabilit suplimentar pentru această perioadă de x lei ( + x lei aferent an x; x lei aferent an x; x lei aferent an x)

– pentru anii fiscali x nu au existat diferențe în ceea ce privește contribuția la asigurările sociale dar pentru anul x, la control a fost stabilit un venit net în suma de x lei (exclusiv pierderea fiscală din anul anterior). Deoarece acest venit este peste plafonul de x lei pentru care contribuabilul nu avea obligația declarării contribuției la asigurările sociale, la control a fost stabilită în sarcina contribuabilului o contribuție la asigurările sociale prin aplicarea cotei de 25% asupra bazei impozabile de x lei, în sumă de x lei ;

– în ceea ce privește CASS, în raportul de inspecție fiscală s-a consemnat că, pentru anul x a fost stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului un venit net x lei iar pentru acest venit, prin aplicarea cotei de 5,5%, a fost stabilită în sarcina contribuabilului o contribuție la asigurările sociale de sănătate în sumă de x lei ( x lei \*5,5% );

– după cum a fost prezentat la capitolul privind impozitul pe venit, pentru anul x, urmare controlului efectuat (prin reîncadrarea de la norma de venit la sistem real) a rezultat un venit net în sumă de x lei ce se situează peste plafonul de scutire care în anul x a fost de x lei. Din verificări a rezultat că, în conformitate cu declarația unică depusă, contribuabilul, fiind impus la norma de venit nu depășea acest plafon (norma de venit sub plafon x lei) dar, deși nu a depășit plafonul de x lei contribuabilul prin aceeași declarație unică a obținut la plata CASS în suma de x lei, stabilită la o bază impozabilă de x lei (jumătate din plafonul limitat). Urmare controlului efectuat, deoarece contribuabilul a depășit plafonul de scutire de x lei a fost reîntregită și contribuția la asigurările sociale de sănătate la plafonul de scutire de x lei, rezultând o contribuție în suma de x lei (x lei \*10%), reținându-se astfel o diferență suplimentară în sumă de x lei, aferentă unei baze impozabile de x lei;

– în anul x, urmare controlului efectuat (prin reîncadrarea impozitării veniturilor în analiză de la norma de venit, la sistem real) a rezultat un venit net în sumă de x lei, acesta situându-se peste plafonul de scutire care în anul x a fost de x lei.

Conform declarației unice contribuabilul, fiind impus la norma de venit nu depășea acest plafon (norma de venit sub plafon x lei) dar, prin aceeași declarație unică a obținut la plata CASS în sumă de x lei, stabilită la o bază impozabilă de x lei (jumătate din plafonul limitat). Urmare controlului efectuat, deoarece contribuabilul a depășit plafonul de scutire de x lei, a fost reîntregită și contribuția la asigurările sociale de sănătate pentru acest an la plafonul de scutire de x lei, rezultând o contribuție în sumă de x lei (x lei \*10%), rezultând astfel o diferență suplimentară în sumă de x lei, aferentă unei baze impozabile de x lei .

– în data de x, contribuabilul a prezentat punctul de vedere prin care precizează : "Am obiecțiuni" însă nu precizează care anume sunt acestea, astfel că organele de inspectie fiscală nu le-au putut analiza în cuprinsul Cap.V al Raportului de inspectie fiscală nr. xx.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:**

**În fapt**, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. xx – Inspectie fiscală, au retinut că xx avea ca obiect de activitate "x - cod CAEN x" iar în perioada verificată (ianuarie x - decembrie x contribuabilul a efectuat prestări de servicii în spatiu intracomunitar reprezentând servicii de amenajări interioare, zugrăveli, și alte servicii de natura construcțiilor către societățile comerciale și persoane fizice din statul membru xx, în baza contractelor încheiate între părți.

Deși persoana fizică autorizată xx formulează contestație împotriva *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.xx*, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice xx – Inspectie Fiscală, pentru suma totală de xx lei, reprezentând obligații fiscale principale stabilite - astfel:

xx

este relevant faptul că aceasta, în calitate de petent, aduce argumente doar pentru o parte din sumele contestate, astfel cum s-a retinut de altfel și mai sus.

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

*„Art.276 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.[...]**”*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul nr. 3741/xx, potrivit cărora :

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

Prin urmare, ținând cont de prevederile legale în vigoare, chiar dacă în soluționarea cauzei se retine că xx din orasul xxi, jud.xx, contestă actul administrativ fiscal în integralitatea lui - așa cum este menționat mai sus – trebuie retinut de asemenea și faptul că petentul, în argumentarea contestației formulate, face trimitere doar la o parte a sumelor identificate ca baze stabilite suplimentar, respectiv cele rezultate din diminuarea la control a cheltuielilor înregistrate de contribuabil ca deductibile fiscal în anul xx cu diurna de deplasare, precum și din trecerea eronată de la sistemul real de impozitare la norma de venit (pentru anii fiscali xx), pentru care acesta afirmă că, în conformitate cu art.71 din Legea nr.227/xx privind codul fiscal, determinarea venitului net în sistem real este o opțiune și nu o obligație.

Astfel, pentru obligațiile suplimentare determinate în sarcina persoanei fizice autorizate ca urmare a neacordării deductibilității pentru cheltuielile cu diurna de deplasare aferentă anului xx, încasată de reprezentantul xx, organele de inspectie fiscală au determinat că persoana fizică autorizată nu poate justifica utilizarea acestei sume în cadrul activității desfășurate, în scopul realizării venitului - justificate prin documente conform art.48, alin.(4), lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

*„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;(...)”*

În acest sens trebuie reținute prevederile art.73 alin.2 din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

“ (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

În speță sunt incidente și prevederile art.113 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.207/ xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

c) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*

d) *verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

e) *solicitarea de informații de la terți;*

f) *verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*

g) *solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art.124, alin.(1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*

h) *informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;*

i) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;*

j) *sanționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;*

k) *dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;*

l) *aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.*

(3) *Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții.”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, se reține că inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile și stabilirea bazelor de impozitare și diferențelor de obligații fiscale principale, organele de inspecție fiscală procedând la verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului.

Având în vedere prevederile art.6 și art.7 din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se reține că **organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului**, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie **să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Conform prevederilor art.72 și art.73 din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*„Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

***Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.***

*Art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Ca urmare, contribuabilul are sarcina de a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscale toate documentele justificative pentru dovedirea situației de fapt fiscale.

În solutionarea acestui capăt de cerere trebuie reținut că dreptul la indemnizația de deplasare (diurna) este un drept ce se acordă salariaților pe durata delegării și detasării. Prevederile art.44, alin.(2) din Codul muncii stabilesc că 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. În același sens, prevederile art. 46, alin.(4) din Codul muncii prevăd că salariatul detasat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detasare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

Asadar, indemnizația de delegare sau detasare (diurna) pentru delegarea/detasarea în țară și străinătate este un drept convenit persoanelor fizice care au calitatea de salariat, pe perioada delegării/detasării. Prin urmare, PFA, dacă nu are salariați, nu poate primi diurna în desfășurarea activității sale independente, pentru deplasările în țară sau în străinătate, dar are dreptul la deducerea cheltuielilor de deplasare efectuate, precum cazarea și transportul, pe baza de documente justificative, conform art.48 din Codul fiscal în vigoare la acea dată.

Potrivit legislației în vigoare, pot beneficia de diurna doar persoanele fizice care au calitatea de salariat, pe perioada exercitării temporare din dispoziția angajatorului a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă al salariatului. În timpul deplasării temporare din dispoziția angajatorului, salariații au dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, potrivit art.41-48 din Codul muncii.

Deductibilitatea cheltuielilor cu diurna (indemnizația de deplasare) plătită pe perioada delegării și detasării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, vizează asadar doar salariații contribuabililor care realizează venituri din activități independente și determină venitul net supus impozitului pe venit pe baza contabilității în partidă simplă.

Persoana fizică autorizată ce desfășoară o activitate independentă fără a avea salariați angajați, nu poate primi o astfel de indemnizație în desfășurarea activității sale independente, pentru deplasările în interesul afacerii într-o altă localitate. Pentru a putea fi deduse, cheltuielile respective trebuie să fie efectuate pentru salariați pe perioada delegării și detasării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, reprezentând indemnizațiile plătite acestora, în raport cu celelalte cheltuieli efectuate de PFA, cum este cazul cheltuielilor de transport, de cazare, care sunt deductibile în măsura în care sunt efectuate în scopul realizării de venit, în limitele și restricțiile prevăzute de art.48 din Codul fiscal.

Deși în contestația formulată petentul afirmă că, pentru justificarea deductibilității sumei respective a prezentat organelor de control documente doveditoare suficiente - respectiv o copie

a contractului de prestări de servicii încheiat cu o firmă xxnă, facturi de încasări, ordine de deplasare semnate precum și dispozitii de plată - se retine, pe lângă faptul că în documentele existente la dosarul cauzei organele de inspectie fiscală precizează expres că persoana fizică autorizată **nu poate justifica prin documente utilizarea acestei sume în cadrul activității desfășurate în scopul realizării venitului**, și faptul că nici în procedura contestației administrative nu au fost depuse astfel de documente justificative relevante în susținerea cauzei.

Față de constatările organelor de inspectie fiscală care au efectuat verificarea și de cele de mai sus, rezultă că persoana fizică autorizată **nu a putut furniza documentele doveditoare în susținerea afirmațiilor făcute**, ceea ce - alături de celelalte constatări făcute în timpul controlului - a îndreptățit concluzia că, în fapt, nu au fost prezentate suficiente dovezi în susținerea deductibilității acestor sume.

**În drept**, față de cele de mai sus, în speță sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Legea nr.207/2003 privind Codul de procedură fiscală :

**“ Art.269 - Forma și conținutul contestației**

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

[...] c) *motivele de fapt și de drept ;*

d) *dovezile pe care se întemeiază ; [...]*”

coroborat cu prevederile pct.2.5. din O.P.A.N.A.F. nr.3741/xx privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, conform cărora :

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

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

**„Art. 249 - Sarcina probei** Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

**Art. 250 - Obiectul probei și mijloacele de probă**

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

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală :

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

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

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

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

În ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina persoanei fizice autorizate ca urmare a trecerii eronate a acesteia de la sistemul de impozitare real la norma de venit (anii fiscali xx) se retin susținerile petentului - făcute la modul general - că, în conformitate

cu art.71 din Legea nr.227/xx, determinarea venitului net în sistem real este o opțiune, nu o obligație și în același timp, că nu ar exista nici un articol de lege care să spună că veniturile obținute din străinătate se impozitează în sistem real.

În cauză se reține și susținerea expresă că, timp de x ani consecutivi anterior anului xx, contribuabilul a optat pentru a determina venitul net în sistem real, iar în luna ianuarie xx a depus declarația și formularul privind norma de venit la organul fiscal iar în data de x.xx s-a emis **Decizia de impunere cu numărul de înregistrare xx, decizie despre care organul de control nu face nici o mențiune deși ar fi trebuit să știe de existența ei**, tot așa cum stiau și despre deciziile anterioare.

Totodată, ținând cont atât de cele constatate de organele de inspecție fiscală și consemnate în R.I.F. nr.xx cât și de cele afirmate și recunoscute de contribuabil însuși în cuprinsul contestației formulate – la începutul argumentării acesta făcând trimitere tocmai la activitatea desfășurată în xx, pentru care a înregistrat cheltuieli cu diurna – **se reține și susținerea cel puțin contradictorie a petentului precum că locul desfășurării activității sale este**, ca în cazul tuturor contribuabililor ce au activități economice, **cel trecut pe certificatul de înregistrare emis de ONRC, respectiv localitatea xx**.

În această situație, sub imperiul celor de mai sus, în soluționarea cauzei trebuie avute în vedere afirmațiile organelor de inspecție fiscală care precizează că: **"(...) la data efectuării controlului organele de control au avut cunoștința de aceasta decizie (care a fost prezentată și de contribuabil) însa au considerat ca, nu poate fi un element care să modifice cele constatate cu ocazia controlului, deoarece este o decizie emisă de organul fiscal teritorial în urma solicitării contribuabilului prin declarația estimativă D220, înregistrată la SFO xxsub nr. xx.xx (atasată la prezenta contestație).**

Mentionăm că, **contribuabilul a bifat în declarație modificarea modului de declarare al venitului (casuta 2). Organul fiscal teritorial a emis decizia de impunere funcție de norma de venit prevăzută de codul CAEN- xxx. În declarație nu este prevăzut locul de desfășurare al activității ci numai obiectul de activitate.**

Astfel se reține că, **contribuabilul a făcut opțiunea impunerii la norma de venit iar decizia a fost emisă conform declarației depuse.**

Totodată aratăm că, **pentru anii fiscali xx, diferit de anii anteriori, contribuabilul prin declarațiile unice (inclusiv prin declarația estimativă menționată anterior) a optat în mod eronat pentru impunerea acestor venituri din străinătate în baza normelor de venit, interpretând în mod eronat prevederile art.69 din Legea 227/xx privind Codul fiscal (...)**

Aceste aspecte potrivit actelor normative prevăzute de codul fiscal au determinat organele de control să reîncadreze forma de declarare a acestor venituri, respectiv de la norma de venit prevăzută la art.69 din Legea 227/xx privind Codul fiscal la sistem real așa cum prevede art.67<sup>1</sup> respectiv art.68 alin.1 din Legea 227/xx privind Codul fiscal (...)"

De asemenea, se reține concluzia echipei de inspecție fiscală, **bazată pe constatări și analize proprii și consemnată în RIF nr. xx precum că :**

**"(...) În perioada verificată persoana fizică autorizată a efectuat diverse servicii de zugrăveli și construcții în xx pentru diferite societăți comerciale înregistrate în scop de TVA în baza contractelor încheiate între părți și către persoana fizică xx(ff. xx neplatitor de tva-anexa 2).**

**Astfel se reține că, contribuabilul a desfășurat efectiv activitatea în statul membru xx, fiind emise facturi fiscale în contrapartida cu serviciile efectuate, încasarea acestora fiind efectuată prin cont bancar.**

În perioada supusă inspecției fiscale parțiale, principalii parteneri de afaceri ai contribuabilului au fost :

**Furnizori:**

- Diverse societăți comerciale din xx;
- xx IFN;



- xx SRL;

**Cienti :**

- xxx

În perioada verificata (ianuarie xx - decembrie xx) contribuabilul a efectuat prestari de servicii în spatiu intracomunitar reprezentand servicii de amenajari interioare, zugraveli, si alte servicii de natura constructiilor catre societatile comerciale din statul membru xx în baza contractelor incheiate între parti.

Conform celor prezentate, organele de control au retinut ca PFA xx avea ca obiect de activitate "xx -Cod CAEN xx(...)"

Potrivit celor determinate si consemnate de organele de inspectie fiscala urmare a verificarilor specifice efectuate la xx, **rezultă în mod cert că activitatea contribuabilului s-a desfășurat în xx** si nicidecum că "(...) locul desfășurării activității sale este, ca în cazul tuturor contribuabililor ce au activități economice, cel trecut pe certificatul de înregistrare emis de ONRC, respectiv localitatea xx (...)" astfel cum în mod eronat a afirmat petentul în contestatia formulată.

Pe cale de consecință, având în vedere că în cazul impunerii în baza normelor de venit potrivit art.69 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.227/xx privind Codul fiscal, venitul net anual se determină pe baza normelor de venit de la locul desfășurării activității, iar cazul analizat activitatea s-a desfășurat în xx, nu pe teritoriul României – fapt constatat si consemnat expres în raportul de inspectie fiscala, confirmat de atfel indirect si de petent în cuprinsul contestatiei formulate – organele de inspectie fiscala au stabilit că persoana fizică autorizată a solicitat în mod eronat, prin declaratia unică, impunerea în baza normelor de venit, întrucât veniturile obtinute de acesta urmare a activității desfășurate în xx se impun în sistem real deoarece normele de venit sunt elaborate doar pentru zone de pe teritoriul României si nu pentru zone din afara României (respectiv alte state membre).

Astfel, s-a realizat reîncadrarea acestor venituri în vederea impozitării în sistem real, potrivit art.67<sup>1</sup>, respectiv art.68 alin.(1) din Legea nr.227/xx privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, care prevăd:

**"Art 67<sup>1</sup> - Definirea veniturilor din România din activități independente**

Veniturile obținute din activități independente desfășurate în România, potrivit legii, se consideră ca fiind obținute din România, indiferent dacă sunt primite din România sau din străinătate.

**Art.68 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate**

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

Prin urmare, dacă persoana fizică păstrează rezidenta fiscala în România iar activitatea sa este desfășurată în alt stat, dar în asa fel încât PFA-ul nu are o bază fixă în străinătate – aspecte ce reies si din cele consemnate în documentele aflate la dosarul cauzei - atunci veniturile respective se declară si impozitează în România, pe baza venitului net stabilit în sistem real, conform art.68 din Codul fiscal, nu pe baza normelor de venit conform art.69 din Codul fiscal care prevede:

**" Art.69 - Stabilirea venitului net anual pe baza normelor de venit**

**(1) În cazul contribuabililor care realizează venituri din activități independente, altele decât venituri din profesii liberale definite la art.67, venitul net anual se determină pe baza normelor de venit de la locul desfășurării activității.**

**(2) Ministerul Finanțelor Publice elaborează nomenclatorul activităților pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, care se aprobă prin ordin al**

ministrului finanțelor publice, în conformitate cu activitățile din Clasificarea activităților din economia națională - CAEN, aprobată prin ordin al președintelui Institutului Național de Statistică.(...)."

Aceasta, deoarece activitatea producătoare de venituri analizată este desfășurată în străinătate, iar normele de venit se stabilesc de către organele fiscale române în funcție de locul din România de desfășurare a activității independente - respectiv pentru activități desfășurate în România, unde acestea au jurisdicție fiscală (*autoritățile unui stat neputând stabili unilateral norme de venit pentru activități generice desfășurate în străinătate, deci pentru tipuri de activități care, datorită locului de desfășurare, nu pot fi cuantificate cu exactitate ori controlate de către organele fiscale din acel stat, în speță din România*).

Astfel, se reține că, în cauza supusă soluționării **persoana fizică autorizată contestatară nu prezintă dovezi relevante în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală** care, pentru constatările făcute în cadrul verificărilor efectuate la **xx** din orașul **xxi**, județul **xx**, au avut în vedere și prevederile art.6 și art.118 alin.(5) din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

**„Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere**

(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.[...]*

**Art.118 Reguli privind inspecția fiscală**

(5) *Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă[...]*

Ținând cont de cele precizate mai sus, de documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că petentul nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente relevante privind starea de fapt și de drept fiscală, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea determinată de acestea, analizând cauza în limitele impuse de art.276 alin.(1) din Legea nr.207/xx coroborat cu pct.2.5 din Ordinul nr. xx/xx, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **xx** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.xx pentru suma totală stabilită de **xx lei**, reprezentând obligații fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal contestat.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale menționate, se :

**DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică autorizată **xx** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.xx emisă de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **xx** – Inspecție Fiscală, pentru **pentru suma totală contestată de **xx lei**** reprezentând obligații fiscale principale stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul **xx**, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**xx**