



**DECIZIA NR. 10589/06.12.2019**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**d-I X, JUD. IAȘI**, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor  
Publice Iași sub nr. X/01.07.2019  
și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași  
sub nr.X/08.07.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Serviciul inspecție fiscală persoane fizice 1, cu Adresa nr. X/05.07.2019, înregistrată la instituția noastră sub nr. X/08.07.2019, cu privire la contestația formulată de **d-I X**, cod numeric personal X, domiciliat în mun. Iași, str. X, nr. X, bl. X, sc X, et X, ap. X, jud. Iași.

Petentul contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.05.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/24.05.2019, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Inspecție fiscală.

Suma contestată este de **S lei** reprezentând:

- S lei impozit pe venit;
- S lei diferență de venit net anual stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală pentru anul 2017, sumă cu care a fost diminuată pierderea fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat petentului cu Adresa nr. X/24.05.2019, sub semnătură, în data de **29.05.2019**, iar contestația a fost depusă în data de **01.07.2019** la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție fiscală, unde a fost înregistrată sub nr. X.

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

**I. D-I X,** formulează contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. X/24.05.2019 și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.05.2019 solicitând anularea acestora.

Petentul invocă prescripția fiscală pentru sumele calculate pentru anul 2013 în cuantum de S lei, potrivit prevederilor art. 91 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Cu privire la acest aspect, contestatorul solicită să se aibă în vedere și conținutul Deciziei ICCJ 1/2014 care, cu privire la prescripția reglementată de Noul Cod Civil, dar prin analogie, aplicabilă și creanțelor fiscale, a statuat că *Legea care guvernează prescripția extinctivă, sub toate aspectele, de drept material și procesual, este legea sub imperiul căreia aceasta a început să curgă.*

Astfel, termenul de prescripție pentru stabilirea obligațiilor fiscale aferente anului 2013 a început să curgă de la 01.01.2014, prescripția împlinindu-se la 01.01.2019, anterior demarării procedurii inspecției fiscale și emiterii deciziei de impunere. Prin urmare, calcularea unor impozite suplimentare ulterior împlinirii termenului de prescripție este nelegală.

În subsidiar pentru anul 2013 și pe fond pentru restul anilor, organul de inspecție fiscală în mod greșit a considerat mare parte a cheltuielilor deduse ca fiind nedeductibile.

Petentul precizează faptul că cea mai mare parte a cheltuielilor pentru care organul fiscal a dispus recalcularea este reprezentată de utilitățile aferente spațiului în care desfășoară activitate.

În această privință, organul fiscal a plecat de la premisa că deducerea a 50% de cheltuieli, astfel cum s-a înregistrat în contabilitate și implicit în declarația D200 este greșită. În cadrul recalculării organul fiscal a dedus 25% din cuantumul utilităților deductibile.

Contestatorul menționează faptul că conform contractului de comodat, Cabinetul de avocat X, CIF X, își desfășoară activitatea la sediul din Iași, Fd. X nr. X, unde deține 3 camere din cele 6 camere ale imobilului. În concret, este vorba de o casă alcătuită din 2 părți identice, a câte 3 camere și o baie, cu accese separate.

Petentul invocă prevederile art. 48 alin. (7) lit. a) și c) din Legea nr 571/2003, respectiv art. 68 alin. (7) lit. a) din Legea nr 227/2015 precum

și prevederile pct. 7 alin. (5) lit. r) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Cu privire la celelalte categorii de cheltuieli considerate ca fiind nedeductibile (ochelari, haine, pantofi, servicii de servire a mesei și brad) petentul apreciază faptul că aceste cheltuieli sunt deductibile, potrivit prevederilor alin. (4) al art. 46 al. (1) din Legea nr. 571/2003 și a art. 25 din Legea nr. 227/2015.

Contestatorul precizează faptul că a dedus cheltuieli cu achiziția unor articole vestimentare și a unor ochelari de vedere, care au fost achiziționate în interesul activității desfășurate, în vederea producerii de venituri impozabile, considerând aceste achiziții ca o investiție în imaginea avocatului, având în vedere natura profesiei acestuia, unde modul de prezentare este foarte important pentru atragerea clienților și realizarea de venituri.

Astfel, necesitatea ochelarilor de vedere nu poate fi pusă la îndoială având în vedere faptul că dacă nu ar fi achiziționat acești ochelari ar fi fost în imposibilitatea de a desfășura activitatea generatoare de venituri. Activitatea avocatului este una ce presupune lectură și redactare de acte, toate aceste activități implicând și necesitând o vedere cât mai bună.

Potentul menționează faptul că pe parcursul celor 5 ani supuși inspecției fiscale au fost achiziționate 2 costume, 1 cămașă și 3 perechi de pantofi, ceea ce nu poate fi considerat exagerat prin raportare la necesitățile firești ale unei persoane.

Prin analogie, este nefiresc ca pentru anumite categorii profesionale să fie deductibile cheltuielile efectuate pentru achiziția de haine sau echipamente (salopete, ochelari de protecție, mănuși de protecție, etc), iar pentru alte categorii să se considere că hainele purtate nu sunt folosite în activitatea generatoare de venit.

Referitor la cheltuielile reprezentând servirea mesei, petentul precizează faptul că aceste cheltuieli au fost înregistrate ca și cheltuieli de protocol, încadrate la categoria de protocol, care nu depășesc cota de 2% din baza de calcul și consideră greșită decizia organului de inspecție fiscală de eliminare din categoria cheltuielilor deductibile.

**II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală**, în baza Avizului de inspecție fiscală nr. X, a efectuat inspecția fiscală la Cabinet de avocat X, având ca obiect impozitul pe venit aferent perioadei 01.01.2013 – 31.12.2017.

În urma inspecției fiscale s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X/24.05.2019, în baza căruia a emis pe numele **d-lui X**, reprezentantul legal al Cabinetului de avocat X, Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare

stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.05.2019 prin care s-a stabilit un impozit pe venit suplimentar de plată, pentru anii 2013-2016, în sumă de **S lei** și o diminuare a pierderii fiscale pentru anul 2017, în sumă de **S lei**.

În baza documentelor puse la dispoziție de contribuabil, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:

Activitatea desfășurată – Cabinet de avocat

### **IMPOZITUL PE VENIT**

Perioada supusă controlului a fost 01.01.2013 - 31.12.2017.

#### **Anul 2013**

În urma verificării evidenței contabile, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:

Explicații	Conform declarațiilor depuse	Rezultat conform control	Diferențe stabilite de control	Impozit net suplimentar
Venit brut	S	S	0	
Cheltuieli deductibile	S	S	S	
Venit net anual impozabil	S	S	S	
Pierdere fiscală	0	0	0	
Impozit venit	S	S	S	S

În urma inspecției fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile integral în sumă de S lei, reprezentând:

- S lei c/v impozit pe venit;
- S lei c/v impozit pe venit;
- S lei c/v impozit pe venit;
- S lei c/v ochelari.

Totodată, organul de inspecție fiscală a stabilit și cheltuieli declarate eronat în Declarația D200 privind veniturile realizate în sumă de S lei.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2013 o diferență în plus la venitul net impozabil în sumă de 3.215 lei și un impozit suplimentar de plată în sumă de S lei, invocând prevederile art. 48 alin. (7) lit. a) și c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

#### **Anul 2014**

În urma verificării evidenței contabile, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:

Explicații	Conform declarațiilor depuse	Rezultat conform control	Diferențe stabilite de control	Impozit net suplimentar
Venit brut	S	S	0	
Cheltuieli deductibile	S	S	S	
Venit net anual impozabil	S	S	S	
Pierdere fiscală	0	0	0	
Impozit venit	S	S	S	S

În urma inspecției fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, respectiv:

- S lei c/v abonament Orange;
- S lei c/v facturi X - gaze naturale;
- S lei c/v facturi X - energie electrică;
- S lei c/v abonament X.

Totodată, organul de inspecție fiscală a stabilit și cheltuieli nedeductibile integral în sumă de S lei reprezentând:

- S lei c/v cămașă;
- S lei c/v sacou, pantalon;
- S lei c/v pantofi;
- S lei c/v ceas.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2014 o diferență în plus la venitul net impozabil în sumă de S lei și un impozit suplimentar de plată în sumă de S lei, invocând prevederile art. 48 alin. (7) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

### **Anul 2015**

În urma verificării evidenței contabile, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:

Explicații	Conform declarațiilor depuse	Rezultat conform control	Diferențe stabilite de control	Impozit net suplimentar
Venit brut	S	S	0	
Cheltuieli deductibile	S	S	S	
Venit net anual impozabil	S	S	S	
Pierdere fiscală	0	0	0	
Impozit venit	S	S	S	S

În urma inspecției fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, respectiv:

- S lei c/v facturi X;

- S lei c/v facturi X - gaze naturale;
- S lei c/v facturi X - energie electrică;
- S lei c/v abonament X
- S lei c/v abonament UPC România;
- S lei c/v ochelari;
- S c/v storcator citrice.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2015 o diferență în plus la venitul net impozabil în sumă de S lei și un impozit suplimentar de plată în sumă de S lei, invocând prevederile art. 48 alin. (7) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

### Anul 2016

În urma verificării evidenței contabile, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:

Explicații	Conform declarațiilor depuse	Rezultat conform control	Diferențe stabilite de control	Impozit net suplimentar
Venit brut	S	S	0	
Cheltuieli deductibile	S	S	S	
Venit net anual impozabil	S	S	S	
Pierdere fiscală	0	0	0	
Impozit venit	S	S	S	S

În urma inspecției fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, respectiv:

- S lei c/v facturi X;
- S lei c/v facturi X - gaze naturale;
- S lei c/v facturi X - energie electrică;
- S lei c/v abonament X.

Totodată, organul de inspecție fiscală a stabilit și cheltuieli nedeductibile integral în sumă de S lei reprezentând:

- S lei c/v cămașă;
- S lei c/v pantofi;
- S lei c/v servicii servire masă;
- S lei c/v cazare;
- S lei nu prezintă document justificativ

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2016 o diferență în plus la venitul net impozabil în sumă de S lei și un impozit suplimentar de plată în sumă de S lei, invocând prevederile art. 68 alin. (7) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.



Astfel, pentru perioada 2013-2016, organul de inspecție fiscală stabilește un impozit suplimentar de plată în sumă de S lei, respectiv:

- S lei pentru anul 2013;
- S lei pentru anul 2014;
- S lei pentru anul 2015;
- S lei pentru anul 2016.

### **Anul 2017**

În urma verificării evidenței contabile, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:

Explicații	Conform declarațiilor depuse	Rezultat conform control	Diferențe stabilite de control	Impozit net suplimentar
Venit brut	S	S	0	
Cheltuieli deductibile	S	S	S	
Venit net anual impozabil	0	0	0	
Pierdere fiscală	S	S	0	
Impozit venit				

În urma inspecției fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, respectiv:

- S lei c/v facturi X;
- S lei c/v facturi X - gaze naturale;
- S lei c/v facturi X - energie electrică;
- S lei c/v abonament X.

Totodată, organul de inspecție fiscală a stabilit și cheltuieli nedeductibile integral în sumă de S lei reprezentând:

- S lei c/v costum;
- S lei c/v brad.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2017 ca nedeductibilă suma de S lei și o diminuare a pierderii în sumă de S lei, invocând prevederile art. 68 alin. (7) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestator, precum și a prevederilor legale în vigoare, se reține:**

#### **A. Aspecte procedurale**

Referitor la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anul 2013, se rețin următoarele:

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.05.2019, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina petentului suma de **S lei** reprezentând impozit pe venit aferent anului 2013.

Referitor la impozitul pe venit în sumă de **S lei**, aferentă anului 2013, petentul susține că s-a împlinit termenul de prescripție pentru dreptul organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pentru anul 2013, acesta a început să curgă de la 01.01.2014, prescripția împlinindu-se la 01.01.2019, anterior demarării procedurii inspecției fiscale și emiterii deciziei de impunere.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.**

**(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”**

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont de faptul că contestatorul invocă prescripția dreptului organului fiscal de a stabili impozit pe venit pentru anul 2013, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit prevederilor 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. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale**

**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 al 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”**, iar potrivit art. 23 din același act normativ:

**„Art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale**

**(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.”**

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 și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul veniturilor din activități independente, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art. 23 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește veniturile de natura celor prevăzute la art. 46 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care au stat la baza calculării impozitului pe venit, se reține că la art. 83 și la art. 84 din prevederile legale de mai sus, se precizează:

**”ART. 83 Declarația privind venitul realizat**

**(1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, 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 25 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. [...]**

**ART. 84 Stabilirea și plata impozitului anual datorat**

**(1) Impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent pe baza declarației privind venitul realizat, [...].”**

În concluzie, baza impozabilă pentru calculul impozitului pe venit s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul prevăzut pentru depunerea declarației privind venitul realizat, respectiv la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturii.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe venit aferent veniturilor din activități independente realizate în anul 2013, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii declarației privind venitul realizat, respectiv 25 mai 2014, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului fiscal începe să curgă de la data de 01.01.2015 și se sfârșește la data de 31.12.2019.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatorului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, astfel încât, obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe venit au fost stabilite în interiorul termenului de prescripție.

## **B. ASPECTE DE FOND**

**1. Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de S lei aferente anului 2013, pentru care organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe venit în sumă de S lei și la cheltuielile nedeductibile în sumă de S lei aferente anului 2016, pentru care organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe venit în sumă de S lei cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care pentru aceste obligații fiscale petentul nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze din care să rezulte o situație diferită de cea constatată de organul de inspecție fiscală.**

**În fapt,** pentru anul 2013 organul de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei reprezentând impozit pe venit achitat de contestator în sumă de S lei și cheltuieli declarate eronat în declarația D200 în sumă de S lei.

Pentru anul 2016 organul de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei, din care S lei reprezintă cheltuieli înregistrate în evidența contabilă a petentului fără documente justificative, iar S lei reprezintă cheltuieli c/v cazare.

Petentul contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.05.2019 în totalitate, neaducând nicio motivație pentru aceste cheltuieli.

**În drept**, se fac aplicabile prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„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;**

[...]

La pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

**„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.”**

coroborate cu prevederile pct. 11.1. din același act normativ, potrivit cărora:

**„Contestația poate fi respinsă ca:**

[...];

**b) nemotivată în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; [...].”**

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

**„Art. 276 -Soluționarea contestației**

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

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

**„Art. 249 Sarcina probei:**

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

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

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

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

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

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

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr X/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr X/59/2014, se reține că *“în ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] este de observat că recurenta-reclamanta nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”.*

Întrucât pentru cheltuielile nedeductibile aferente anului 2013, în sumă de S lei și aferente anului 2016 în sumă de S lei petentul nu prezintă nici un argument în susținere, potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept, motiv pentru care **contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.**

**2. Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de S lei aferente anilor 2013-2016, pentru care organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe venit în sumă de S lei și pentru cheltuielile nedeductibile în sumă de S cu care a fost diminuată pierderea fiscală**

**aferentă anului 2017, cauza supusă soluționării este dacă legal organul de inspecție fiscală a considerat că cheltuielile sunt nedeductibile fiscal în perioada verificată, în condițiile în care acestea nu sunt efectuate exclusiv în scopul realizării de venituri, ci sunt efectuate pentru achiziția de bunuri pentru uzul personal.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/24.05.2019, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru perioada 2013 – 2017, cheltuieli nedeductibile în sumă de **S lei**, reprezentând c/v bunurilor achiziționate în scop personal, ce se compun din:

- **S lei**, în anul 2013, reprezentând c/v ochelari;
- **S lei**, în anul 2014, reprezentând c/v îmbrăcăminte și c/v ceas;
- **S lei**, în anul 2015, reprezentând c/v ochelari și c/v storcător citrice;
- **S lei**, în anul 2016, reprezentând c/v cămașă și c/v pantofi;
- **S lei**, în anul 2017, reprezentând c/v costum și c/v brad.

Pentru cheltuielile nedeductibile, aferente anilor 2013-2016, în sumă de **S lei**, organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei**, iar cu cheltuielile nedeductibile aferente anului 2017, în sumă de **S lei**, a fost diminuată pierderea fiscală.

Contestatorul precizează faptul că a dedus cheltuieli cu achiziția unor articole vestimentare și a unor ochelari de vedere, care au fost achiziționate în interesul activității desfășurate, în vederea producerii de venituri impozabile, considerând aceste achiziții ca o investiție în imaginea avocatului, având în vedere natura profesiei acestuia, unde modul de prezentare este foarte important pentru atragerea clienților și realizarea de venituri.

**În drept**, referitor la determinarea venitului impozabil, prevederile art. 48 alin. (1). alin. (4) și alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, precizează:

**"Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă**

**(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile 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;

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

prevederi preluate și în art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2016:

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

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70. [...]

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

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Având în vedere dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc **cumulativ** următoarele condiții: sunt efectuate în scopul 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 sau al familiei sale.

Prin urmare, se reține că, chiar dacă petentul deține facturi pentru achizițiile de bunuri, acestea nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor, petentul trebuind să justifice cu documente legale necesitatea achiziționării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun nu este suficientă pentru a asigura deductibilitatea acestuia, 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 impozabilă să deducă imediat, integral și nelimitat cheltuiala aferentă achizițiilor. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile aceluiași articol, care condiționează în mod evident deductibilitatea cheltuielilor de efectuarea acestora în scopul realizării veniturilor. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă.

Având în vedere prevederile legale anterior citate, se reține că în mod legal organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **S lei** stabilind pentru anii 2013-2016 un impozit pe venit în sumă de **S lei** și a diminuat pierderea fiscală pentru anul 2017 cu cheltuielile nedeductibile în sumă de **S lei**, motiv pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

**3. Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de S lei aferente anilor 2014-2016, pentru care organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe venit în sumă de S lei și la cheltuielile nedeductibile în sumă de S cu care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă anului 2017, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii acestei sume, în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr. X/24.05.2019 și prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.05.2019 organul de inspecție fiscală nu a prezentat motivele care au condus la stabilirea acestei sume în sarcina d-lui X, susținută cu documente.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/24.05.2019, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru perioada 2014 – 2017, cheltuieli nedeductibile în sumă de **S lei**, reprezentând 25% din c/v facturilor pentru utilitățile aferente spațiului în care își desfășoară activitatea cabinetul de avocatură, ce se compun din:

- **S lei**, aferente anul 2014;
- **S lei**, aferente anului 2015;
- **S lei**, aferente anului 2016;
- **S lei**, aferente anului 2017.

Pentru cheltuielile nedeductibile, aferente anilor 2014-2016, în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe venit

suplimentar în sumă de S lei, iar cu cheltuielile nedeductibile aferente anului 2017, în sumă de S lei, a fost diminuată pierderea fiscală.

Totodată, pentru anul 2016 organul de inspecție fiscală stabilește cheltuieli nedeductibile în sumă de **S lei** reprezentând c/v servicii servire masă și cazare, pentru care a stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de S lei.

Contestatorul menționează faptul că conform contractului de comodat Cabinetul de avocat X, CIF X, își desfășoară activitatea la sediul din Iași, Fd. X nr. X, unde deține 3 camere din cele 6 camere ale imobilului. În concret, este vorba de o casă alcătuită din 2 părți identice, a câte 3 camere și o baie, cu accese separate.

Ca urmare, petentul a înregistrat ca și cheltuieli deductibile 50% din c/v facturilor pentru utilitățile aferente spațiului în care își desfășoară activitatea cabinetul de avocatură, dar organul de inspecție fiscală a acordat deductibilitate doar la 25% din cuantumul utilităților deductibile înregistrate de acesta.

Referitor la cheltuielile reprezentând servirea mesei, petentul precizează faptul că aceste cheltuieli au fost înregistrate ca și cheltuieli de protocol, încadrate la categoria de protocol, care nu depășesc cota de 2% din baza de calcul și consideră greșită decizia organului de inspecție fiscală de eliminare din categoria cheltuielilor deductibile.

**În drept**, referitor la determinarea venitului impozabil, prevederile art. 48 alin. (1). alin. (4) și alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, precizează:

**"Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă**

**(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile 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; [...]**

**(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:  
[...]**

**b) cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6);[...]**

**i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile**

numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;

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

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

prevederi preluate și în art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2016:

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

**(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70. [...]**

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

**a) să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente; [...]**

**d) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;**

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

**[...]**

**b) cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6);[...]**

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

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

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

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

**[...]**

**- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;**

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

**- cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii;**

prevederi preluate și în Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...]

**r) cheltuielile cu funcționarea și întreținerea aferente bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii; [...]**

**w) alte cheltuieli efectuate în scopul realizării veniturilor.**

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

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezultă că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu precizarea că pentru a fi deductibile cheltuielile trebuie să fie efectuate în interesul direct al activității impozabile, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului și al familiei sale.

Din documentele aflate la dosarul contestației și din susținerile părților, organul de soluționare reține următoarele:

- Contestatorul menționează faptul că conform contractului de comodat Cabinetul de avocat X, CIF X, își desfășoară activitatea la sediul din Iași, Fd. X nr. X, unde deține 3 camere din cele 6 camere ale imobilului. În concret, este vorba de o casă alcătuită din 2 părți identice, a câte 3 camere și o baie, cu accese separate.

Ca urmare, petentul a înregistrat ca și cheltuieli deductibile 50% din c/v facturilor pentru utilitățile aferente spațiului în care își desfășoară activitatea cabinetul de avocatură.

- Referitor la cheltuielile reprezentând servirea mesei, petentul precizează faptul că aceste cheltuieli au fost înregistrate ca și cheltuieli de protocol, încadrate la categoria de protocol, care nu depășesc cota de 2% din baza de calcul.

- Potrivit Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/24.05.2019, din cheltuielile deductibile

înregistrate în contabilitate de contestator, reprezentând 50% din cheltuielile cu utilitățile, organul de inspecție fiscală a acordat deductibilitate doar la 25% din cuantumul utilităților deductibile înregistrate de acesta, iar cheltuielile de protocol în sumă de 287 lei le consideră nedeductibile.

- Prin Adresa nr. X/05.07.2019, referitor la cheltuielile cu utilitățile, organul de inspecție fiscală precizează *„În cadrul recalculării s-a dedus 25% din cuantumul utilităților în mod legal. În contractul de comodat cabinetul de avocatură este proprietar pe 3 camere și o baie fără a menționa dacă locuiește la această adresă. Având în vedere că organul de control nu a putut identifica dacă activitatea se desfășoară în întreg spațiul, acesta a considerat că cheltuielile cu utilitățile sunt deductibile în procent de numai 25%.”*, iar *„Cu privire la celelalte categorii de cheltuieli considerate ca nedeductibile (ochelari, haine, pantofi, servire a mesei, brad de crăciun) organul de inspecție fiscală își menține punctul de vedere și le consideră în continuare nedeductibile fiscal conform prevederilor art. 48 alin 7 lit a din Legea 571/2003 și art 68 alin 7 lit a din Legea 227/2015 fiind considerate bunuri achiziționate în scop personal.”*

- Prin Adresa nr. X/13.11.2019, organul de soluționare a solicitat organului de inspecție fiscală să depună la dosarul cauzei contractul de comodat pentru spațiul în care se desfășoară activitatea cabinetului de avocatură, precum și să precizeze dacă a efectuat o constatare la fața locului, având în vedere faptul că prin Adresa nr. X/05.07.2019, menționează faptul că nu a putut identifica dacă petentul își desfășoară activitatea în întreg spațiul. Referitor la cheltuielile în sumă de 287 lei reprezentând c/v servicii servire masă, organul de soluționare a solicitat organului de inspecție fiscală să își exprime un punct de vedere cu privire la susținerea petentului, respectiv să precizeze dacă cheltuielile de protocol înregistrate de petent se încadrează sau nu în limitele legale, depunând și documente în susținere.

- Prin Adresa nr. X/19.11.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/19.11.2019, organul de inspecție fiscală precizează *„Având în vedere cuantumul veniturilor declarate de contribuabil în comparație cu volumul cheltuielilor cu utilitățile considerate deductibile de către acesta, organul de inspecție fiscală a considerat corespunzător nivelul de 25% de deductibilitate. Precizăm că nu s-a efectuat o constatare la fața locului.”* Referitor la cheltuielile de protocol organul de inspecție fiscală precizează faptul că cheltuielile cu masa sunt formate din achiziția de alcool și țigări care sunt nedeductibile, dar fără a depune documente în susținere.

- Potrivit Contractului de comodat depus în copie la dosarul cauzei, d-na X, în calitate de comodant a cedat cu titlu de folosință 3 camere și accesul la dependințele comune din imobilul situat în Iași, str. X, nr. X



pentru a putea fi utilizat de comodatari în vederea desfășurării activității unui cabinet de avocatură.

Totodată, potrivit prevederilor art. 6 alin. (1), art. 55 alin. (1) și (2) lit. d), din Legea nr. 207/2015 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. 55 Mijloace de probă**

**(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.[...]**

**(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:**

**[...]**

**d) efectuarea de constatări la fața locului;”**

În ceea ce privește rolul inspecției fiscale, sunt aplicabile prevederile art. 113, art. 118 alin. (5) și art. 131 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**„ART. 113 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.**

**(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:**

**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) sancționarea 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.

#### **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.

#### **ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale**

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte

**obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.**

**(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese - verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.”**

Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane fizice nr. 3772/2015 precizează:

*„CAPITOLUL IV Constatări privind impozitul pe venit*

*3. Baza de impozitare a impozitului pe venit*

*3.1. Determinarea bazei de impozitare a impozitului pe venit*

*a) În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impozitare a impozitului pe venit, se menționează:*

*- motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare a impozitului pe venit, prezentându-se modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate;*

*- temeiul de drept unde se înscriu detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, paragrafului, punctului, literei, alineatului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constat.*

*Pentru fundamentarea constatărilor, vor fi avute în vedere următoarele:*

*- elementele identificate în activitatea contribuabilului/ plătitorului care au influențat baza de impozitare;*

*- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului/plătitorului;*

*- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de fapt și temeiul de drept pentru modificarea bazei de impozitare;*

*- modul de calcul al bazei de impozitare și stabilirea eventualelor diferențe ale bazei de impozitare, precum și calculul venitului net anual impozabil și stabilirea diferențelor, după caz. Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului/ plătitorului de a efectua deduceri/reduceri, se va verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;*

*- în cazul asocierilor fără personalitate juridică, constituite între persoane fizice care desfășoară activități independente, venitul net anual impozabil stabilit suplimentar de inspecția fiscală se stabilește la nivelul*

asocierii și se va repartiza pe fiecare asociat, conform cotei procentuale de distribuire;

- stabilirea responsabilităților pentru aplicarea sau determinarea eronată a bazei de impozitare, în vederea sancționării 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, atunci când este cazul.[...]

#### CAPITOLUL VIII Anexe

Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la raportul de inspecție fiscală se anexează situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare fundamentării și susținerii constatărilor, acestea făcând parte integrantă din raportul de inspecție fiscală.

Tabelele sau situațiile se întocmesc ori de câte ori este necesară sintetizarea unui număr mai mare de documente sau operațiuni și în toate cazurile în care se prezintă situații de aceeași natură și se susțin constatările din raportul de inspecție fiscală.

Tabelele și situațiile anexate la raportul de inspecție fiscală vor fi semnate de organele de inspecție fiscală și, pentru luare la cunoștință, de către reprezentantul contribuabilului/plătitorului.

Prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind aprobarea modelului și conținutului unor documente utilizate în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. 3771/2015 se precizează:

„ANEXA 2 INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE a formularului <<Decizie de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice>>

2.2. <<Motivul de fapt>>: se înscrie modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și/sau a evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra impozitului pe venit.

2.3. <<Temeiul de drept>>: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea textului de lege pentru cazul constatat.”

De asemenea, potrivit art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**”Art. 7. Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

**(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale**

**a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.**

**(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.**

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit 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. Aceasta implică examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Totodată, prin Adresa nr. A\_RFC X/12.02.2018 a Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare fiscală, depusă în copie la dosarul cauzei, se precizează *„Referitor la rezultatul inspecției fiscale, potrivit prevederilor art. 131 din Codul de procedură fiscală, acesta se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factic și legal și consecințele lor fiscale, raport care, (...), conform OPANAF nr. 3772/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane fizice, va avea anexate situații, tabele, copii după documente, note explicative, necesare susținerii și fundamentării constatărilor, acestea făcând parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală”.*

În speță sunt valabile prevederile art. 72 și art. 73 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare:

**„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**

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei s-a reținut că organul de inspecție fiscală s-a limitat la a constata că din cheltuielile deductibile înregistrate în contabilitate de contestator, reprezentând 50% din cheltuielile cu utilitățile, acesta are dreptul la deducere doar a unui procent de 25% din acestea, dar fără a prezenta motivele pentru care acordă acest procent, iar cheltuielile de protocol le-a considerat nedeductibile, întrucât sunt formate din achiziția de alcool și țigări.

Organul de soluționare a contestației nu poate reține constatarea organului de inspecție fiscală potrivit căreia contribuabilul beneficiază de dreptul de deducere al cheltuielilor cu utilitățile în procent de 25%, atâta timp cât acesta nu a efectuat o constatare la fața locului, nu a analizat dacă locația respectivă este amenajată ca și sediu al cabinetului de avocatură, iar din documentele aflate la dosar nu reiese care este situația de fapt fiscală, aflându-se în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității și corectitudinii obligațiilor fiscale suplimentare calculate de organul de control urmare a faptului că nu s-a acordat drept de deducere în procent de 50% a cheltuielilor cu utilitățile.

Totodată, organul de soluționare a contestației nu poate reține constatarea organului de inspecție fiscală potrivit căreia cheltuielile de protocol înregistrate de petent nu sunt deductibile întrucât sunt formate din achiziția de alcool și țigări, atâta timp cât acesta nu depune documente în susținere.

Invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

S-a reținut că în speță, se impune reanalizarea de către organul de inspecție fiscală a situației de fapt, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

Având în vedere faptul că organul de inspecție fiscală nu motivează în fapt Raportul de inspecție fiscală nr. X/24.05.2019 și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.05.2019, explicând clar de unde provin diferențele constatate și nici din documentele depuse în susținere nu reiese acest lucru, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organului de inspecție fiscală cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale, urmează a se aplica dispozițiile art. 276 alin. (1), art. 279 alin. (3) și alin. (4), art. 129,



art. 281 alin. (3) și art. 50, din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ce prevăd:

**„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 de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. [...]**

**Art. 279 Soluții asupra contestației**

**(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.**

**(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.**

**ART. 129 Refacerea inspecției fiscale**

**(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).**

**(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.**

**(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).**

**(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.**

**ART. 281 Comunicarea deciziei și calea de atac**



**(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face în termen de 60 de zile în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, de la data aducerii la cunoștința organului fiscal a deciziei de desființare.**

**ART. 50 Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal**

**(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.**

**(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.**

**(3) Dispozițiile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și în cazul actelor administrative fiscale prevăzute la art. 49 alin. (3), inclusiv cele transmise spre administrare organelor fiscale centrale, rămase definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite decizie de anulare.”**

coroborate cu prevederile pct. 11.4. și pct. 11.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, potrivit căror:

**„11.4. [...] În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.**

**11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii[...]”.**

Ca urmare se va desființa parțial Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.05.2019, pentru cheltuielile nedeductibile în sumă de S lei aferente anilor 2014-2016, pentru care organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe venit în sumă de S lei și pentru cheltuielile nedeductibile în sumă de S cu care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă anului 2017, urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la o nouă verificare pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 273 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

## **DECIDE:**

**1. Respingerea parțială ca nemotivată** a contestației formulate de **d-I X** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/ 24.05.2019 pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei** aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de S lei.

**2. Respingerea parțială ca neîntemeiată** a contestației formulate de **d-I X** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.05.2019 pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei** aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de S lei și pentru diminuarea pierderii în sumă de **S lei**.

**3. Desființarea parțială** a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/24.05.2019 pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei** aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de S lei și pentru diminuarea pierderii în sumă de **S lei**, urmând ca

În termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la o nouă verificare pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

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

DIRECTOR GENERAL

ȘEF SERVICIU  
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII 1

ÎNTOCMIT