

DECIZIE nr. 1859/13.12.2021
privind soluționarea contestației formulate de
Societatea Civilă Medicală “X ”,
A și B ,
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.TMR
DGR ... /11.08.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1 cu adresa nr. TMG_AIF ... /04.08.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. ... /11.08.2021, asupra contestației formulate de

Societatea Civilă Medicală “X ”,
CUI 12471753,
cu sediul social în,, nr. ..., jud. Timiș

A , CNP ... ,
cu domiciliul în, str. ..., nr....., jud. Timiș

și

B , CNP ... ,
cu domiciliul în, str., nr....., jud. Timiș

înregistrată la registratura A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG_REG ... /16.06.2021, la Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG_AIF ... /18.06.2021, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. ... /11.08.2021.

Contestatorii formulează contestație împotriva:

1. Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... /28.04.2021 emisă pe numele A , pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2016;
- ... lei - impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2017;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar pe anul 2016;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar pe anul 2017;

- ... lei - contribuția de asigurări sociale stabilită suplimentar pe anul 2017.

2. Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... /28.04.2021 emisă pe numele B , pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2016;
- ... lei - impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2017;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar pe anul 2016;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar pe anul 2017;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale stabilită suplimentar pe anul 2017.

3. Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ... /28.04.2021 emisă pe numele A , cu consecința reîntregirii pierderii fiscale cu suma de ... lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală.

4. Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ... /28.04.2021 emisă pe numele B , cu consecința reîntregirii pierderii fiscale cu suma de ... lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală,

emise în baza Raportului de inspecție fiscal nr. ... /28.04.2021, contestatorii solicitând anularea acestor acte în totalitate.

Contestația a fost semnată de reprezentanții legali ai Societății Civile Medicale “X ”, dl. B și d-na. A , membri asociați și membri ai Consiliului de Administrație, fiind astfel respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere fiind comunicată la data de **02.06.2021**, iar contestația fiind depusă la registratura AJFP Timiș la **16.06.2021**).

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art. 270 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 Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată, petenții solicită anularea actelor de impunere contestate, în **cap. I „Considerații privind situația de fapt”** redând succint starea de fapt care a condus la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de natura impozitului pe venit, contribuțiilor sociale obligatorii, respectiv a majorării bazei de impozitare determinată în considerarea:

- diminuării cuantumului cheltuielilor deductibile înregistrate cu achiziția autoturismelor ... și ... cu 50%;
- încadrării în categoria veniturilor impozabile a întregii sume încasată în temeiul contractului de transfer de active, încheiat în anul 2016, între SCM „X ”, în calitate de vânzător, dl. B , în calitate de vânzător și fideiutor, dna. A , în calitate de vânzător și fideiutor și Centrul Medical U SRL, în calitate de cumpărător.

Cap. II „Argumente în susținerea contestației” este structurat pe trei subcapitole, petenții prezentându-și argumentele punctual, astfel:

La **subcap. II.1 „Nulitatea actelor administrativ fiscale contestate”**, petenții prezintă următoarele aspecte:

• **Pct. II.1.1. „Deciziile de impunere/de modificare a bazei de impozitare sunt afectate de o gravă și evidentă eroare”**

Citând dispozițiile art. 49 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, petenții solicită a se observa că deși subiectul supus inspecției fiscale este SCM „X”, astfel cum rezultă din avizul/avizele de inspecție fiscală, deciziile de impunere/modificare a bazei de impozitare, întocmite urmare a constărilor inspecției fiscale, au fost emise pe numele asociaților SCM „X”, care nu au fost subiect al inspecției.

Din interpretarea coroborată a prevederilor Capitolului II „Venituri din activități independente”, al Titlului IV Cod fiscal și a celor ale art. 125 Cod fiscal, care reglementează asocierile fără personalitate juridică, rezultă în mod expres că, în cazul veniturilor din activități independente, calitatea de contribuabil o are doar persoana fizică care obține astfel de venituri în mod individual și/sau într-o formă de asociere - sunt citate prevederile art. 67 alin. (1) Cod fiscal și pct. (6) alin. (1) și alin. (7) din Normele metodologice date în aplicare.

Petenții arată că avizele de inspecție fiscală au configurat sfera subiecților raportului juridic de drept procedural fiscal, și anume structura subordonată ANAF, AJFP Timiș, și SCM „X”, deși în sensul art. 17 Cod procedură fiscală, SCM „X” poate fi subiect al raportului juridic fiscal, aceasta nu are calitatea de contribuabil pentru veniturile obținute de către asociații săi.

Raportându-se la art. 17 alin. (1) Cod procedură fiscală, pe care-l citează, petenții concluzionează că pentru veniturile obținute din activitatea SCM „X”, calitatea de contribuabil o au doar persoanele fizice asociate, în timp ce SCM se încadrează în sfera altor persoane care dobândesc drepturi și obligații în sfera raportului juridic fiscal, și anume obligația de a depune declarația anuală de venit, reglementată de prevederile art. 125 alin. (4) Cod fiscal, care cuprinde distribuția venitului net/pierderii aferent asociaților, motiv pentru care, în opinia acestora, deși deciziile contestate sunt emise pe numele contribuabililor - persoane fizice asociate, ele au fost emise urmare a unei inspecții fiscale efectuate cu privire la alt subiect al raportului juridic procedural fiscal, SCM „X”, fiind lipsite de cauză, și prin urmare lovite de nulitate.

• **Pct. II.1.2. „Nulitatea deciziilor de impunere/de modificare a bazei de impozitare ca efect al nulității procedurii de inspecție fiscală”**

Petenții realizează o analiză a dispozițiilor art. 122 și art. 123 Cod procedură fiscală, urmare a căreia desprind următoarele concluzii:

- organul fiscal are obligația să înștiințeze în scris contribuabilului asupra acțiunii care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală;

- avizul de inspecție fiscală se comunică înainte de începerea inspecției fiscale, **cu 15 zile în cauză dedusă soluționării. Termenul de 15 zile se calculează de la data comunicării avizului**, conform prevederilor art. 47 Cod procedură fiscală;

- avizul de inspecție fiscală, ca act premergător inspecției fiscale, trebuie să conțină elementele prevăzute la art. 122 alin. (7) Cod procedură fiscală, dar și elementele obligatorii ale unui act administrativ fiscal, mai puțin acele elemente care contravin naturii avizului sau scopului inspecției fiscale, în acest sens citând prevederile art. 54 din Codul de procedură fiscală:

„Dispozițiile art 46 - 51 și art. 53 se aplică în mod corespunzător și actelor de executare și altor acte emise de organele fiscale, cu excepția cazului în care prin lege se prevede altfel”;

- data **programată** pentru începerea inspecției fiscale este cea menționată în aviz și nu poate fi anterioară împlinirii termenului de 15 zile, menționat mai sus, iar în cazul în care este ulterioară acestui termen, inspecția fiscală nu poate începe mai devreme de data înscrisă în aviz;

- data **începerii** inspecției fiscale este data înscrisă în Registrul unic de control și poate fi diferită de data programată, înscrisă în avizul de inspecție fiscală;

- **cu toate acestea, dacă inspecția fiscală nu poate începe în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data programată pentru începerea inspecției fiscale prevăzută în aviz, contribuabilul/plătitorul este înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale [art 123 alin. (3) Cod procedură fiscală].**

Astfel, în accețiunea petenților, obligația înștiințării, în scris, a contribuabilului asupra noii date de începere a inspecției fiscale, este instituită cu scopul de nu lăsa organelor fiscale posibilitate de amâna *sine die* începerea inspecției fiscale. Or, în cazul în care inspecția fiscală nu începe în termenul de 5 zile lucrătoare, în sarcina organului fiscal se instituie obligația de a emite și de a comunica contribuabilului noua dată programată pentru inspecția fiscală, prin intermediul unui act care are natura juridică a unui act procedural care modifică avizul de inspecție fiscală.

Având în vedere natura juridică a actului menționat la art. 123 alin. (3) Cod procedură fiscală, petenții arată că pentru a produce efecte trebuie îndeplinite următoarele:

- **această trebuie comunicat contribuabilului, conform prevederilor art. 47 Cod fiscal, nerespectarea acestei obligații conducând la nulitatea procedurii inspecției fiscale;** efecte care se răsfrâng asupra tuturor actelor încheiate pe parcursul acesteia;

- această comunicare trebuie să fie efectuată cel târziu în cadrul termenului de 5 zile lucrătoare menționat; în opinia petenților nerespectarea termenului de **decădere de 5 zile lucrătoare** are ca efect **decăderea organului de inspecție fiscală din dreptul de efectua inspecția fiscală în discuție, în temeiul prevederilor art. 184 Cod procedură civilă, și nulitatea actelor de inspecție fiscală întocmite ulterior.**

Aplicând aceste considerații teoretice asupra propriei stări de fapt fiscale, petenții arată următoarele:

Comunicarea avizului de inspecție fiscală nr. ... /16.06.2020 (**ANEXA NR. 2**), a fost efectuată sub remitere cu semnătură de primire în data de **29.06.2020**, data programată pentru începerea inspecției fiscale menționată în cuprinsul acestui aviz fiind **06.07.2020**.

Conform prevederilor legale indicate, petenții consideră că deși între data comunicării avizului de inspecție fiscală și data programată pentru începerea acesteia, sunt mai puțin de 15 zile, această neconformitate nu poate fi sancționată întrucât, în fapt, inspecția fiscală a început după împlinirea termenului minim de 15 zile.

Ca atare, prin adresa nr. ... /14.07.2020 (**ANEXA NR. 2**), data începerii inspecției fiscale a fost amânată pentru data de 04.08.2020.

Cu toate acestea, **adresa nr. ... /14.07.2020, prin care a fost modificat avizul de inspecție fiscală nr. ... /16.06.2020** în privința datei de începere a inspecției fiscale nu respectă normele legale incidente în condițiile în care:

- a) Nu a fost comunicată prin una din modalitățile de comunicare a actelor administrativ fiscale, reglementate de prevederile art. 47 Codului de procedură fiscală, aplicabile și în cauza de față, în temeiul prevederilor art. 54 din același act normativ; această adresă a fost comunicată prin e-mail.

Or, în accețiunea petenților, comunicarea realizată prin e-mail nu reprezintă o modalitate valabilă de comunicare a actelor administrativ fiscale conform art. 47 Cod procedură fiscală,

efectul nerespectarea procedurii de comunicare fiind **nulitatea necondiționată a inspecției fiscale**.

b) Chiar dacă s-ar aprecia că adresa nr. ... /14.07.2020 a fost comunicată în mod valabil, **transmiterea acesteia a fost efectuată după expirarea termenului de 5 zile lucrătoare**, prevăzut de art. 123 alin. (3) Cod procedură fiscală, cuprins între data programată inițial pentru inspecția fiscală (**06.07.2020**) și data presupusei comunicări a noii date de începere a inspecției fiscale (**15.07.2020**).

c) Astfel, între cele două date sunt 6 zile lucrătoare, fără a lua în calcul datele de 6 și de 15 iulie 2020, fiind depășit, prin urmare, termenul de decădere de 5 zile lucrătoare în care trebuia comunicată noua dată stabilită pentru începerea inspecției fiscale - sancțiunea aplicabilă fiind nulitatea inspecției fiscale.

Astfel cum s-a subliniat în doctrină, sancțiunea decăderii pentru nerespectarea prevederilor art. 123 alin. (3) Cod procedură fiscală se aplică și în situația în care data începerii inspecției fiscale înscrisă în aviz este anterioară împlinirii termenului de 15 zile, iar între cele două momente intervalul este mai mare de 5 zile. În acest sens, s-a apreciat că „*în considerarea obligației imperative de la alin. (3), organul fiscal este ținut de această obligație, neavând relevanță faptul că organul de inspecție nu are posibilitatea să înceapă inspecția datorită condiției intervalului prealabil prevăzut la art. 122 alin. (2) Cod procedură fiscală*”, petenții considerând acest raționament a fi corect, subliniind că dacă ar fi să accepte varianta inversă ar însemna să acorde organului fiscal posibilitatea de a acoperi neregularitatea nerespectării termenului de 15 zile cu o altă neregularitate, cea a nerespectării termenului de 5 zile lucrătoare.

• **Pct. II.1.3. „Nulitatea deciziilor de impunere/de modificare a bazei de impozitare ca efect al decăderii organului fiscal din dreptul de a le emite”**

Petenții citează art. 130 Cod procedură fiscală, subliniind prevederea de la alin. 4 conform căreia data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală.

Făcând trimitere la prevederile art. 131 alin. (5) Cod procedură fiscală, petenții arată că termenul de 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale este unul **de decădere**, fiind lovite de nulitate deciziile de impunere emise după expirarea acestui termen.

Astfel, petenții precizează că **în data de 28.08.2020**, echipa de inspecție fiscală a transmis proiectul de raport de inspecție fiscală (identic celui transmis în data de 22.04.2021 în privința constatărilor privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale) împreună cu înștiințarea pentru discuția finală, stabilită pentru data de 31.08.2020 (nr. ... /28.08.2020).

De asemenea, petenta arată că discuția finală nu a mai avut loc, SCM fiind informată informal, prin e-mail, că data discuției finale se amână și că va fi înștiințată cu privire la noua dată stabilită pentru discuția finală - **ANEXA NR. 2**. Contrar celor reținute de organul fiscal în cuprinsul capitolului din RIF dedicat analizei punctului de vedere depus de noi, în contestație se precizează că nu a fost comunicat niciun act prin care s-a dispus „revocarea” înștiințării pentru discuția finală nr. ... /28.08.2020.

La mai mult de o lună de la data programată pentru încheierea inspecției fiscale, în data de 09.10.2020, petenții arată că SCM i-a fost comunicată, prin poștă, decizia de suspendare a inspecției fiscale nr. .../29.09.2020 (**ANEXA NR. 2**).

Raportându-se la dispozițiile în materie procedurală fiscală, respectiv faptul că **inspecția fiscală încetează la data stabilită pentru discuția finală**, petenții consideră că ar fi contrar dispozițiilor care reglementează inspecția fiscală ca organul fiscal să revină/să reia desfășurarea inspecției fiscale după comunicarea datei pentru discuția finală - nici procedura reluării, nici cea a reverificării, dar nici cea a refacerii inspecției nepermițând acest lucru.

De altfel, în accepțiunea petenților, reluarea inspecției fiscale după ce a fost stabilită data pentru discuția finală, nu dovedește a avea niciun motiv temeinic în cauza de față, având în vedere că:

- înaintea începerii inspecției fiscale, SCM a fost supusă unui control inopinat, în cursul căruia au fost analizate deja aspectele supuse verificării cu ocazia inspecției fiscale (**ANEXA NR. 3**), organul fiscal având deja reprezentarea aspectelor care se impuneau verificate, precum și a eventualelor probleme în privința cărora se impuneau clarificări suplimentare care puteau conduce la suspendarea inspecției fiscale, conform legii, **înaintea** transmiterii înștiințării privind discuția finală;

- constatările inspecției fiscale nu s-au modificat ulterior datei stabilită inițial pentru discuția finală.

În concluzie, având în vedere prevederile legale cu caracter imperativ și comportamentul organului de inspecție fiscală petenții solicită a se lua act de faptul că inspecția fiscală s-a încheiat la data de 31.08.2020, toate activitățile efectuate ulterior acestei date fiind lovite de nulitate absolută și în consecință deciziile contestate sunt lovite de nulitate absolută.

• **Pct. II.1.4. „Nulitatea deciziilor de impunere/de modificare a bazei de impozitare ca efect al decăderii organului de inspecție fiscală din dreptul a le emite având în vedere depășirea dublului duratei inspecției fiscale”**

Această pretenție a petenților are la bază dispozițiile art. 126 alin. (2) Cod procedură fiscală coroborată, conform art. 3 alin. (2) Cod procedură fiscală, cu prevederile art. 185 alin. (1) teza a doua Cod procedură civilă, conform cărora actele întocmite cu nerespectarea termenelor de decădere sunt sancționate cu nulitatea.

În opinia petenților, nu se poate reține că perioada inspecției fiscale nu cuprinde perioada în care s-a dispus suspendarea acesteia în temeiul Deciziei nr. .../29.09.2020 (comunicată prin poștă în data de 09.10.2020), motivat de faptul că această suspendare nu este dispusă în mod legal.

Afirmația petenților are la bază faptul că din cuprinsul Deciziei de suspendare nr. .../29.09.2020 nu rezultă decât că suspendarea a fost dispusă în temeiul art. 127 alin. (1) lit. j) Cod procedură fiscală, fără ca aceste motive temeinice să fie prezentate, obligație care nu a fost îndeplinită nici după reluarea inspecției fiscale, prin adresa nr. ... /30.03.2021 (comunicată prin poștă în data de 06.04.2021) după trecerea unei perioade de 6 luni de suspendare.

Petenții arată că abia în cuprinsul actelor de control se menționează lapidar că suspendarea a fost dispusă în vederea efectuării unei întrebări la MFP cu privire la regimul de TVA aplicabil operațiunii de transfer a afacerii efectuată de SCM în anul 2016, în condițiile în care, pe de o parte, nici cu ocazia efectuării controlului inopinat, nici pe parcursul inspecției fiscale până la comunicarea înștiințării privind discuția finală din 28.08.2020 nu au fost ridicate întrebări, evidențiate nelămuriri privind regimul de TVA aplicabil.

Mai mult, petenții arată că au solicitat în mod expres cu ocazia celei de-a doua discuții finale din data de 28.04.2021, dar și în scris prin intermediul unei adrese depuse la registratura AJFP Timiș (ANEXA NR. 4), comunicarea corespondenței cu MFP care a stat la baza suspendării inspecției fiscale, însă nu i s-a prezentat, încălcându-se astfel prevederile art. 127 alin. (9) Cod procedură fiscală, respectiv dreptul de a fi ascultați, prevăzut la art. 130 Cod procedură fiscală, precum și la art. 9 alin. (1) din același act normativ.

Faptul că Serviciul de Inspecție fiscală Persoane Fizice 1, a comunicat faptul că opinia Direcției generale de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile din cadrul MFP a fost preluată în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nu conduce în opinia petenților la îndeplinirea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor legale indicate supra.

În accepțiunea petenților, accesul la corespondența cu MFP ar fi permis să aprecieze respectarea de către organul de inspecție fiscală a drepturilor acestora în procedura inspecției fiscale, în concret asupra caracterului legal al suspendării, prezentând importanță nu numai data la care a fost primită opinia din partea MFP, dar și **data la care a fost solicitată opinie**.

În susținerea afirmațiilor, petenții invocă jurisprudența CJUE - cauza C-298/16, Ispas conform căreia „*principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unor proceduri administrative de inspecție și de stabilire a bazei de impunere a TVA-ului, un particular trebuie să aibă posibilitatea să i se comunice, la cerere, informațiile și documentele care se găsesc în dosarul administrativ și care au fost luate în considerare de autoritatea publică la adoptarea deciziei sale, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la respectivele informații și documente*”.

Totodată, caracterul nelegal al suspendării inspecției fiscale rezidă, în opinia petenților, și din faptul că motivul suspendării a fost reprezentat de obținerea de la MFP a unei opinii în materia TVA. Ori, inspecția fiscală anunțată prin avizul de inspecție nr. ... /16.06.2020 nu avea ca obiect efectuarea verificărilor pe linie de TVA, depășirea limitelor inspecție fiscală fiind sancționată cu nulitatea.

Petenții precizează că abia după reluarea inspecției fiscale, SCM i-a fost transmis (prin e-mail și nu conform prevederilor art. 47 Cod procedură fiscală) avizul de inspecție fiscală nr. ... /16.04.2021 (ANEXA NR. 2) prin care inspecția fiscală a fost extinsă și în privința TVA.

În considerarea motivelor expuse, petenții solicităm a se lua act de faptul că suspendarea inspecției fiscale, prin Decizia nr. .../29.09.2020 nu a fost dispusă în mod legal, motiv pentru care, în situația în care se apreciază că inspecția fiscală nu s-a încheiat la data de 31.08.2020, perioada pentru care a fost dispusă suspendarea trebuie luată în calcul duratei inspecției fiscale, care astfel depășește dublul perioadei prevăzută la art. 126 alin. (1) Cod procedură fiscală, fiind aplicabile sancțiunile menționate în parte introductivă a prezentei secțiuni.

La subcap. II.2 „**Nelegalitatea deciziilor de impunere din perspectiva aplicării prevederilor art, 68 alin. (2) lit. c) Cod fiscal în privința întregului preț încasat în baza contractului de transfer de active din data de 24.05.2016**”, petenții prezintă următoarele aspecte:

• **Pct. II.2.1. „Precizări introductive”**- se prezintă istoricul entității, astfel:

Societatea Civilă Medicală „X ” reprezintă o societate civilă *fără* personalitate juridică, înființată în baza OG. nr. 124/1998 și a Ordinului nr. 153/2003, care, din punct de vedere fiscal, este supusă regimului transparenței fiscale, la dosarul cauzei în Anexa nr. 5 la contestație regăsindu-se actele de constituire ale SCM „X ”, prin intermediul cărora asociații fondatori au stabilit inclusiv componența patrimoniului acesteia.

În data de 24.05.2016, Societatea Civilă Medicală „X ”, împreună cu asociații acesteia, B și A , au înstrăinat afacerea dezvoltată în cadrul societății civile medicale, prin intermediul unui contract de transfer de active (ANEXA NR. 6). Astfel cum rezultă din cuprinsul contractului, activele transferate au cuprins pe lângă bunuri (mijloace fixe și obiecte de inventar), și contracte, angajați, autorizații, polițe de asigurare și drepturile de proprietate intelectuală ale asociaților în legătură cu resursele transferate, dar și clientela.

Având în vedere regimul juridic și fiscal al societății civile medicale, persoanele care au avut calitatea de vânzători, dar și componența afacerii transferate s-a ridicat problema regimului fiscal al veniturilor obținute în baza contractului de transfer de active, având în vedere că în

categoria sumelor impozabile din activități independente, conform art. 68 alin. (2) lit. c) Cod fiscal, sunt incluse:

- în primul rând, „câştiguri” și nu venituri; în cuprinsul enumerării de la alin. (2) al art. 68 Cod fiscal, unde sunt reglementate veniturile brute impozabile, noțiunea de „câştig” este utilizată o singură dată și numai cu referire la transferul activelor din patrimoniul afacerii. Pentru celelalte elemente impozabile este utilizată noțiunea de „venit”;

- în al doilea rând, aceste câştiguri trebuie să fie obținute din (1) transferul unor active, care (2) trebuie să fie în patrimoniul afacerii.

Deși inițial asociații SCM „X ” au declarat în vederea impozitării și au achitat impozitul aferent întregului preț obținut în baza contractului de transfer de active din 24.05.2016, la o analiză atentă a dispozițiilor legale aplicabile a rezultat că nu toate elementele transferate reprezintă active din patrimoniul SCM „X ”, o parte a acestora intrând în componența proprietății personale a asociaților persoane fizice.

• Pct. II.2.2. „Organul de inspecție fiscală a încadrat, în mod nelegal, întreaga sumă obținută în baza contractului de transfer de active, în categoria câştigurilor reglementate de prevederile art. 68 alin. (2) lit. c) Cod fiscal”

În opinia petenților, constatările conținute de actele administrativ fiscale contestate sunt insuficient motivate, atât prin raportare la circumstanțele situației de fapt, cât și prin raportare la prevederile legale invocate în susținere.

Astfel, petenții arată că în aprecierea regimului fiscal al sumei obținute în baza contractului de transfer de active din data de 24.05.2016:

- nu se ține cont de faptul că atât SCM „X ”, cât și dl. B și dna. A au avut calitatea de vânzători în cadrul contractului de transfer de active;

- prin contract nu sunt transferate doar bunuri, dar și drepturi aparținând dlui. B și dnei. A legate de resursele folosite în afacere, cum ar fi drepturile de proprietate intelectuală;

- conform prevederilor contractului de transfer de active, dl. B și dna. A , în calitate de persoane fizice, și-au asumat obligații de neconcurență (art. 13 din contract), dublate de angajamentul de a-și desfășura activitatea pentru cumpărătorul afacerii, prin transferul contractului de muncă al dnei. dr. A, respectiv prin încheierea unui contract de colaborare de către dl. dr. B .

Această analiză relevă, în accepțiunea petenților, faptul că prețul obținut pentru afacerea transferată este reprezentat în cea mai mare parte de plusvaloarea adusă de profesionalismul, dedicarea, renumele dlui. B și ale dnei. A .

A afirma că această plusvaloare, concretizată în clientelă, vad și alte elemente necorporale, nu este inerentă persoanelor fizice, ci s-a detașat/poate fi detașată de acestea și transformată în active aparținând asocierii dintre aceste două persoane este similară conform aprecierii petenților unei încercări de separare a unui drept subiectiv nepatrimonial de subiectul de drept căruia îi aparține.

În legătură cu patrimoniul SCM „X ” petenții arată că acesta este stabilit în contractul de înființare al acestei entități, conform prevederilor art. 12 al Ordinului nr. 153/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind înființarea, organizarea și funcționarea cabinetelor medicale, la care se adaugă bunurile dobândite pe parcursul desfășurării activității, astfel cum sunt evidențiate în cuprinsul evidenței contabile.

Astfel, contrar celor reținute de către inspecția fiscală, petenții consideră că pentru a reprezenta o componentă a patrimoniului Societății Civile Medicale:

- în primul rând, fondul de comerț, trebuie să aparțină acestei societăți civile; în situația de față aparținând persoanelor fizice: dl. B și dna. A ;

- în al doilea rând, legislația fiscală și contabilă să permită evidențierea/impozitarea unei atare componente.

Petenții arată că din perspectiva dispozițiilor art. 68 alin. (2) lit. c) Cod fiscal, invocate de inspecția fiscală, se impune să se stabilească dacă „fondul de comerț” transferat, (care include expres, pe anexe distincte, contractele cu clienții corporate, contractul de închiriere al clădirii, contractele de muncă și de colaborare cu medicii, contractele cu CAS, cele cu furnizorii etc.) ar putea fi calificat drept Activ și apoi dacă acest Activ este un bun din patrimoniul afacerii; doar în aceasta ipoteză petenții considerând că s-ar putea eventual aplica dispozițiile art. 68 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, care dispune că venitul brut impozabil include *„câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii”*.

Analiza care se impune a fi făcută, este în principal, conform precizărilor petenților, în materia dreptului contabil pentru a putea afirma dacă elementele care au condus la diferențe de preț, respectiv clientela, vadul etc. sunt “active” din această perspectivă.

Petenții arată diferențele dintre fondul de comerț în cadrul societăților cu contabilitate în partidă dublă în care acesta ar putea fi considerat un activ față de persoanele fizice și la societățile civile care țin contabilitatea în partidă simplă, regulile contabile aplicabile contabilității în partidă simplă nepermițând recunoașterea fondului de comerț creat în interiorul respectivei entități.

În același sens petenții fac trimitere și la argumente de drept fiscal: astfel, Codul fiscal nu permite amortizarea decât pentru imobilizările necorporale cumpărate, ori la societatea civilă medicală acest fond de comerț, dacă este al Societății, a fost „produs” în interior și nu cumpărat [art. 29 alin. (9) C.fisc]. În cazul analizat, renumele medicilor persoane fizice a fost cel care a format clientela și nu structura juridică de societate civilă care nici măcar nu are personalitate juridică.

În concluzie, petenții opinează că diferența dintre suma încasată din contractul de vânzare și valoarea bunurilor transferate nu este venit/caștig impozabil din perspectiva dispozițiilor art. 68 Cod fiscal, încadrându-se în categoria veniturilor neimpozabile reglementate de prevederile art. 62 lit. m) Cod fiscal.

Din această perspectivă, a veniturilor neimpozabile, diferența dintre suma încasată din contractul de vânzare și valoarea bunurilor transferate nu intră, conform susținerilor din contestație, în sfera de aplicare materială a contribuției de asigurări sociale (CAS), reglementată de art. 137 Cod fiscal, respectiv a contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS), reglementată de art. 155 Cod fiscal.

• **Pct. II.2.3. „Încadrarea întregii sume obținută în baza contractului de transfer de active în categoria câștigurilor reglementate de art 68 alin. (2) lit c) Cod fiscal a fost efectuată cu încălcarea principiului legalității impunerii”**

Interpretând dispozițiile art. 68 alin (2) lit. c) Cod fiscal, petenții concluzionează că sunt impozabile numai câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, situație în care prevederile pct. 7 alin. (8) din Normele metodologice de aplicare a Titlului IV din Codul fiscal, care dispune *„aplicarea prevederilor art. 68 din Codul fiscal, toate bunurile, drepturile și obligațiile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii”*, invocate de inspecția fiscală nu au relevanță în condițiile în care scopul acestora completarea Registrului inventar pentru a reflecta starea patrimoniului la un moment dat și nu pregătirea unei baze de impozitare în ipoteza vânzării afacerii, prezentând în acest sens evoluția istorică a acestei norme legale.

Astfel, se precizează că textul în cauză a evoluat, prima sa forma prevăzând înscrierea în Registrul inventar doar a bunurilor și a drepturilor aferente desfășurării activității (pct. 41 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului III Cod fiscal 2003)

Ori, în condițiile în care textul legal privind baza de impozitare a rămas identic [art. 48 alin. (2) lit. c) Cod fiscal 2003] este evident, în opinia petenților, că modificările în textul Normelor metodologice nu puteau conduce la schimbarea bazei de impozitare, respectiv diminuarea acesteia (bunuri și drepturi) cu obligațiile.

De asemenea, arată petenții, cum textul legal se referă la active, înscrierea obligațiilor în registrul inventar conduce la concluzia existenței unei diferențe dintre cuprinsul noțiunii de active din lege (chiar dacă ar putea îngloba și drepturile) și obligațiile din Registrul inventar, care sunt pasive.

Utilizarea, în afara oricărui text legal de nivelul legii, a unor Norme metodologice pentru scopul impozitării contrazice principiul legalității impunerii, consacrat la art. 139 din Constituția României, făcând trimitere și la jurisprudența contemporană - decizia nr. 5 din 14 iulie 1992 a Curții Constituționale, respectiv Decizia nr. 5/1992 a Curții Constituționale.

Referitor la respectarea principiului legalității, petenții arată că aceasta impune ca actele administrative emise în vederea aplicării dispozițiilor fiscale incluse în legi și ordonanțe să se limiteze la a detalia elementele necesare unei aplicări funcționale, fără a conține dispoziții care să conducă, direct sau indirect, la modificarea sensului normei fiscale legale, la interpretarea acesteia contrar literei și spiritului legii, la restrângerea sferei de aplicare a unor dispoziții favorabile contribuabilului sau, invers, la extinderea unor dispoziții de favoare etc.

Normele juridice, chiar dacă au fost clare, datorită mării mobilități a textelor, au condus și conduc la interpretări arbitrare, posibile prin mecanismul actelor administrative de aplicare („Normele metodologice”) care adeseori nu doar detaliază dispozițiile legale, ci fac opera de reglementare primară în acel domeniu”.

În concluzie, raportându-se la doctrina citată, petenții precizează că absența unor dispoziții de impozitare la nivelul legii a condus și în acest caz la tentația de a utiliza texte din Normele metodologice, act aprobat prin Hotărâre a Guvernului, care nu poate reprezenta baza legală în vederea determinării unui impozit, încălcând-se din punctul de vedere al petenților, dispozițiile imperative ale Constituției României.

La **subcap. II.3. „Nelegalitatea deciziilor de impunere/de modificare a bazei de impozitare din perspectiva majorării bazei impozabile cu suma unor cheltuieli nedeductibile”**, petenții prezintă următoarele aspecte:

• **Pct. II.3.1. „Baza impozabilă aferentă anului 2016 a fost determinată în mod greșit”**

Petenții subliniază faptul că în determinarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit și contribuțiile sociale, organul de inspecție fiscală nu s-a raportat la cuantumul cheltuielilor deductibile înregistrate în evidența contabilă a societății civile medicale, ci la suma cheltuielilor deductibile recalculate cu ocazia depunerii declarației rectificative.

Ori, prin declarația rectificativă, valoarea cheltuielilor deductibile a fost diminuată tocmai în considerarea recalculării veniturilor impozabile din transferul afacerii; spre exemplu, suma achitată pentru serviciile de consultanță aferente efectuării transferului de active a fost considerată deductibilă proporțional cu veniturile declarate impozabile ca urmare a transferului (în urma recalculării).

Petenții opiniază că în condițiile în care organul de inspecție fiscală consideră drept venit impozabil întreaga suma încasată în anul 2016 din contractul de transfer de active, atunci și

cheltuielile aferente acestui transfer trebuie considerate deductibile în întregime, mai ales în condițiile în care, în afara cheltuielilor legate de achiziția autoturismelor ... și ... , organul de inspecție fiscală nu a contestat modul de evidențiere a cheltuielilor deductibile, respectiv nedeductibile în evidențele contabile.

Astfel, în anul 2016, petenții arată că în mod contrar celor menționate de organul fiscal, suma cheltuielilor totale înregistrate de societatea civilă medicală este de ... lei și nu de ... lei. Din suma cheltuielilor totale doar suma de ... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile (și nu suma de ... lei evidențiată în proiectul de RIF, care, deși expres menționată ca nedeductibilă, este diminuată cu suma de ... lei, considerată deductibilă, fără nici o explicație a motivului pentru care această diminuare este operată).

În atare condiții, petenții consideră că inspecția fiscală a încălcat prevederile art. 113 alin. (2) lit. b) și lit. i) Cod procedură fiscală, care impun verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului și stabilirea corectă a bazei de impozitare, solicitând reanalizarea modului de determinare a bazei impozabile aferentă anului 2016, sens în care anexează situația din care rezultă calculul inițial al impozitului pe venit, factura nr. TZA-... -2016 din data de 31.10.2016, emisă de SCA ... și dovada plății acesteia, precum și situația cheltuielilor cu amortizarea pe anul 2016.

• **Pct. II.3.2. „În mod nelegal organul de inspecție fiscală a apreciat că cheltuielile înregistrate cu utilizarea autoturismelor ... și ... sunt deductibile doar în procent de 50%”**

Referitor la majorarea bazei de impozitare aferentă anilor 2016, 2017 și 2018 cu 50% din cuantumul cheltuielilor înregistrate cu achiziția autoturismelor ... și ... , generată de faptul că petenții nu au prezentat documente doveditoare în justificarea deductibilității integrale a acestor cheltuieli, se solicită organului competent în soluționarea contestației să ia act de faptul că organul de inspecție fiscală nu a solicitat niciodată prezentarea unor asemenea documente în timpul inspecției fiscale.

În finalul contestației, petenții precizează că SCM „X ” deține documente justificative cu privire la utilizarea autoturismelor ... și ... exclusiv în scopul activității economice, reprezentate de foi de parcurs, anexate la contestație (ANEXA NR. 8).

Pentru toate motivele de fapt și de drept dezvoltate mai sus, se solicită admiterea contestației administrative așa cum a fost formulată, petenții precizând totodată că în temeiul art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală ne rezervăm dreptul de a depune probe noi în susținerea contestației.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... din data de **28.04.2021**, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... /28.04.2021 emisă pe numele A , Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... /28.04.2021 emisă pe numele B , Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ... /28.04.2021 emisă pe numele A și Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ... /28.04.2021 emisă pe numele B , organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș, au constatat următoarele:

SOCIETATEA CIVILĂ MEDICALĂ “X ” este o societate civilă medicală înființată în baza contractului de societate nr. ... /03.01.2001, înregistrată în Registrul Unic al Cabinetelor

Medicale cu nr. nr.... din data de 27.12.2001 și funcționează în baza O.G. 124/1998 privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale.

Asociații entității sunt:

- Domnul Dr. B - 50% părți sociale și
- Doamna Dr. A - 50% părți sociale.

Persoana impozabilă SCM "X " a efectuat în anul 2016 un transfer de active în baza Contractul de Transfer de Active din 24.05.2016 prin care vinde în totalitate activele deținute de SCM "X " cumpărătorului S.C. Centrul Medical U SRL, cu sediul în ... , bd. ... , nr. ..., Sector, înregistrată la ORC ... cu nr. ... , CUI

Contractul de transfer de active prezentat de contribuabil are în anexă următoarele:

- Lista activelor transferate;
- Lista contractelor clienți și furnizori și alte contracte transferate;
- Lista angajaților și colaboratorilor care sunt preluați de beneficiarul Centru Medical U SRL;
- Documentul de transfer de active prevăzut de art. 320 alin. (12) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;
- Procesul verbal de transfer;
- Protocol de transfer autorizării;
- Autorizațiile vânzătorului;
- Cererea către Casa de Asigurări de Sănătate Timiș
- Procesul verbal de finalizare.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, inspecția fiscală a reliefat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2016 - 31.12.2019

Echipa de inspecție a constatat că prin contractul Transfer de Active prezentat în anexa nr.3 la RIF are loc un transfer universal de active și pasive, respectiv întreaga afacere, așa cum este definită în contractul în cauză, respectiv fără ca elementele componente ale activului să fie tratate individual. Prețul a fost stabilit integral pe întreaga afacere. Valoarea de transfer a activelor a fost de ... euro (net fără TVA), calculată la cursul de schimb RON/EURO publicat de Banca Națională a României în ziua precedentă datei efectuării fiecărei plăți.

Beneficiarul Centrul Medical U SRL este o persoană impozabilă stabilită pe teritoriul României conform art. 266 alin. (2) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, având sediul social în ... , B-dul ... nr., Sector

Prin documentul de transfer al activelor întocmit în conformitate cu prevederile art. 320 alin. (12) din legea 227/2015 privind Codul fiscal beneficiarul Centru Medical U SRL declară pe propria răspundere că va prelua Afacerea cu respectarea legislației aplicabile în vederea continuării desfășurării activității, fără întreruperea acesteia și să nu lichideze imediat afacerea sau să vândă eventualele active transferate în cadrul afacerii astfel încât să afecteze continuarea afacerii.

În baza documentelor prezentate organele de inspecție fiscală de control au constatat că sunt îndeplinite condițiile pentru ca operațiunea efectuată de SCM X se încadrează în noțiunea de transfer de active, ce nu constituie o livrare de bunuri conform prevederilor art. 270 alin. (7) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Nefiind o livrare de bunuri, pentru transferul de active realizat în baza contractului prezentat în anexa nr.3 la RIF, persoana impozabila SCM X nu are obligația întocmirii de facturi, ci este obligată la întocmirea documentului de transfer prevăzut la art. 320 alin. (12) din legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

La data întocmirii contractului de transfer de active, beneficiarul Centru Medical U SRL, era persoană impozabilă neînregistrată în scopuri de TVA. S.C. Centru Medical U SRL se înregistrează în scopuri de TVA de la data de 06.07.2016.

Cumpărătorul Centru Medical U SRL a plătit prețul tranzacției în trei tranșe, astfel:

- în termen de trei zile lucrătoare de la data semnării contractului respectiv pentru suma de ... euro (Factura seria X nr. ... /26.05.2016, pentru suma de ... lei);
 - în termen de trei zile lucrătoare de la data finalizării tranzacției suma de ... euro (Factura seria X nr. ... /28.10.2016, pentru suma de ... lei),
 - în termen de un an de zile (12 luni) de la data finalizării tranzacției suma de ... euro (Factura seria X nr. ... /30.10.2017, pentru suma de ... lei).
- Sumele au fost încasate în totalitate.

Pentru încasarea tranșelor conform contractului de transfer, persoana impozabilă SCM X a întocmit 3 facturi, deși nu avea obligația întocmirii de facturi raportat la art. 319 din Legea nr. 207/2015, operațiunea nefiind livrarea de bunuri.

După transferul de active realizat, SCM X nu își încetează activitatea și continuă activitatea independentă scutită de TVA fără drept de deducere în cadrul profesiei sale liberale medic practician, reprezentând servicii medicale scutite de TVA fără drept de deducere, conform art. 292 alin. (c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, SCM X nemaifiind unitate medicală autorizată astfel încât să se încadreze în prevederile art. 292 alin. (1) lit.a) din Legea 227/2015 și punct 40(1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Legea 227/2015 aprobate prin HG 1/2016. Cifra de afaceri realizată din operațiuni medicale în anul 2017, 2018 și 2019 este inferioară plafonului de scutire TVA.

În consecință, în sarcina SCM X nu au fost stabilite obligații fiscale de natura TVA pentru perioada verificată.

Referitor la **contribuția de asigurări sociale de sănătate datorate de către persoanele care realizează venituri din activități independente**, inspectia fiscală a reliefat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2015 -31.12.2019

Referitor la anul **2015**, organele de control nu au stabilit suplimentar baza impozabilă pentru impozitul pe venit aferent anului 2015, astfel că persoanele impozabile nu datorează contribuții sociale de sănătate suplimentare pentru anul 2015, sens în care s-a procedat la emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impozitare pentru CASS, în anul 2015.

Referitor la anul **2016**, organele de control au constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit aferent anului 2016 fiind identificate venituri înregistrate și nedecarate în sumă de ... lei și cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de... lei, rezultând o diferență de venit net în sumă totală de ... lei **ce constituie baza de impozitare** la CASS conform prevederilor art. 170 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

În consecință, baza impozabilă aferentă contribuției sociale de sănătate datorată de persoanele fizice B și A aferentă activității economice desfășurate se modifică, față de contribuția plătită în baza declarației de venit, depusă pentru anul 2016, după cum urmează:

- pentru asociatul B , venitul net distribuit din asociere stabilit suplimentar de organul de control este în suma de ... lei ce constituie baza impozabilă pentru CASS, conform prevederilor art. 170 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal;
- pentru asociatul A , venitul net distribuit din asociere stabilit suplimentar de organul de control este în suma de ... lei ce constituie baza impozabilă pentru CASS, conform prevederilor 170 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Organele de control au stabilit ca venitul impozabil pentru fiecare asociat, conform Codului fiscal constituie baza de calcul pentru contribuția la asigurările sociale de sănătate, după cum urmează:

- pentru B venitul net distribuit din asociere stabilit suplimentar de organul de control este în sumă de ... lei. Pentru diferența de venit net stabilită suplimentar în sumă de ... lei s-a calculat CASS datorată în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferenței de venit net stabilită suplimentar, conform prevederilor Legii 227/2015 privind Codul fiscal;
- pentru A venitul net distribuit din asociere stabilit suplimentar de organul de control este în sumă de ... lei. Pentru diferența de venit net stabilită suplimentar în sumă de ... lei s-a stabilit suplimentar o CASS datorată în suma de ... lei prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferenței de venit net stabilită suplimentar, conform prevederilor Legii 227/2015 privind Codul fiscal.

Referitor la anul **2017**, organele de control au constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit aferent anului 2017 fiind identificate venituri înregistrate și nedeclarate în sumă de ... lei și cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de ... lei rezultând o diferență de venit net în sumă totală de ... lei ce constituie baza de impozitare la CASS conform prevederilor 170 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Venitul net stabilit de organele de control urmare a inspecției fiscale ca fiind realizat de SCM "X ", este în sumă totală de ... lei. Venitul net anual distribuit fiecărui asociat este:

- venitul net în sumă de ... lei, pentru A , superior plafonului maxim CASS de ... lei stabilit prin lege pentru anul 2017. Astfel, contribuabilul datorează CASS în sumă de ... lei, calculată prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei de calcul care nu poate fi mai mare de 5 ori salariul mediu brut pe economie stabilit pentru fundamentarea bugetului, respectiv asupra bazei de calcul în suma de ... lei. Prin Decizia de Impunere anuală emisă pentru anul 2017 organul fiscal competent stabilește CASS de plată în suma de ... lei.

În consecință, urmare a inspecției fiscale, în sarcina d-nei A s-a stabilit o diferență de CASS în sumă de ... lei (... lei -... lei).

În mod similar, în sarcina d-lui. B , s-a stabilit o diferență de CASS în sumă de ... lei (... lei -... lei).

Referitor la anul **2018**, organele de control au constatat că prin declarația unică de venit, aferentă anului 2018 SCM "X " declară pierdere fiscală realizată în anul 2018 în sumă totală de ... lei. Urmare a inspecției fiscale au fost identificate cheltuieli nedeductibile în suma de ... lei, fiind diminuată astfel pierderea fiscală declarată, rezultând pierdere fiscală constatată de organele de control în sumă de ... lei.

Deoarece în anul 2018 contribuabilii B și A realizează pierdere fiscală, aceștia nu datorează CASS pentru activitatea independentă de servicii medicale, astfel nefiind modificată baza de impozitare pentru CASS.

De asemenea, referitor la anul **2019**, organele de control nu au stabilit suplimentar bază impozabilă pentru impozitul pe venit aferent anului 2019, astfel contribuabilii nu datorează nici contribuții sociale de sănătate suplimentare pentru anul 2019, consecința fiind emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impozitare pentru CASS, în anul 2019.

Referitor la contribuția de asigurări sociale datorate de către persoanele care realizează venituri din activități independente, inspecția fiscală a reliefat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2015 -31.12.2019

Referitor la anul **2015**, organele de control nu au stabilit suplimentar baza impozabilă pentru impozitul pe venit aferent anului 2015, astfel că persoanele impozabile nu datorează contribuții sociale suplimentare pentru anul 2015, sens în care s-a procedat la emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impozitare pentru CAS, în anul 2015.

Referitor la anul **2016**, organele de control au constatat că în anul 2016 SCM "X " realizează venit net în sumă totală de ... lei rezultând astfel venit net distribuit fiecărui asociat în sumă de ... lei, superior plafonului de ... lei.

Urmare a inspecției fiscale, venitul net stabilit ca fiind realizat de SCM "X " este în sumă totală de ... lei, rezultând astfel venit net distribuit fiecărui asociat în sumă de ... lei de asemenea superior plafonului de ... lei.

În consecință, organul de control constată că CAS stabilită de organul fiscal competent prin deciziile de impunere anuală emise fiecărui asociat pentru anul fiscal 2016 nu se modifică, fiind deja stabilite la plafonul maxim prevăzut de lege, urmându-se a proceda la emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impozitare pentru CAS, în anul 2016.

Referitor la anul **2017**, organele de control au constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit aferent anului 2017 fiind identificate venituri înregistrate și nedeclarate în sumă de ... lei și cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de ... lei, rezultând o diferență de venit net în sumă totală de ... lei ce constituie baza de impozitare la CAS conform prevederilor art. 148 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Venitul net stabilit de organul de control, ca urmare a inspecției fiscale ca fiind realizat de SCM "X ", este în sumă totală de ... lei. Venitul net anual distribuit fiecărui asociat este:

- venit net în sumă de ... lei pentru d-na. A , superior plafonului maxim de ... lei stabilit prin lege pentru anul 2017. Astfel, contribuabilul datorează CAS în suma de ... lei, calculată prin aplicarea cotei de 10,5% asupra bazei de calcul care nu poate fi mai = mare de 5 ori salariul mediu brut pe economie stabilit pentru fundamentarea bugetului, respectiv asupra bazei de calcul în sumă de ... lei. Prin Decizia de impunere anuală emisă pentru anul 2017 organul fiscal competent stabilește CAS de plată în sumă de ... lei.

În consecință, urmare a inspecției fiscale, în sarcina petentei A s-a stabilit o diferență de CAS în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

În mod similar, urmare a inspecției fiscale, s-a stabilit că dl. B datorează o diferență de CAS în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

Referitor la anul **2018**, organele de control făcând aplicațiunea art 153, alin.1 lit, a) din Legea nr. 227/2015, au constatat că se datorează contribuția de asigurări sociale. Prin declarația unică de venit, aferentă anului 2018 SCM "X " declară pierdere fiscală realizată în anul 2018 în sumă totală de ... lei. Urmare a inspecției fiscale au fost identificate cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei, fiind diminuată astfel pierderea fiscală declarată, rezultând pierdere fiscală constatată de organul de control în sumă de - ... lei.

Deoarece în anul 2018, contribuabilii B și A realizează pierdere fiscală, aceștia nu datorează CAS pentru activitatea independentă de servicii medicale, astfel că nu se modifică baza de impozitare pentru CAS, urmând a se emite decizia de nemodificare a bazei de impozitare pentru CAS datorată în anul 2018.

De asemenea, referitor la anul **2019**, organele de control nu au stabilit suplimentar bază impozabilă pentru impozitul pe venit aferent anului 2019, astfel contribuabilii nu datorează

nici contribuții sociale suplimentare pentru anul 2019, consecința fiind emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impozitare pentru CAS, în anul 2019.

Referitor la **impozitul pe venit**, inspecția din fiscală (cap. IV din RIF) a reliefat următoarele:

Societatea Civilă Medicală "X", este asocieră fără personalitate juridică, constituită în baza Codului civil, art. 1491 care dispune că: „*Societatea este un contract prin care doua sau mai multe persoane se învoiesc să pună ceva în comun, cu scop de a împărți foloasele ce ar putea deriva.*”, prin asocieră de către Dr. B și Dr. A și a Ordonanței nr. 124/1998.

Organele de inspecție fiscală au constatat că asociații au încheiat contract de asocieră în formă scrisă, la începerea activității, potrivit art. 86, alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil până la data de 31.12.2015 și art. 125 alin.(2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal valabil începând cu data de 01.01.2016. Reprezentantul asociației a depus la organul fiscal competent, până la data de 15 martie a anului următor, declarații anuale de venit, cod 204 potrivit art. 86, alin. (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, valabil până la data de 31.12.2015 și art. 125, alin.(4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, valabil începând cu data de 01.01.2016.

Referitor la anul **2015**, organele de control au procedat la verificarea plăților anticipate, rezultând că pentru fiecare din cei doi asociați a fost emisă o decizie de impunere pentru plăți anticipate cu obligația de plată anticipată pentru activitatea medicală, prin care s-au stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au analizat informațiile conținute de declarația de venit cod 204, aferentă anului 2015 înregistrată la organul fiscal competent cu nr. ... /14.03.2016 raportat la Registrul Jurnal de încasări și plăți, rezultând următoarele:

Petenții înregistrează în evidența contabilă venituri încasate în sumă totală de ... lei, iar în declarația anuală de venit cod 204 depusă pentru anul 2015, S.C.M. "X" declară în mod identic venit brut în sumă de ... lei.

În ceea ce privește cheltuielile, s-a constatat că în evidența contabilă, în anul 2015, sunt înregistrate cheltuieli în sumă totală de ... lei, iar în declarația anuală de venit cod 204 depusă pentru anul 2015, sunt declarate cheltuieli deductibile în sumă de ... lei, **diferența în sumă de ... lei** reprezintă:

- suma de ... **lei**, reprezintă cheltuieli **nedeductibile** fiscal considerate de contribuabil, reprezentând: impozit pe venit achitat organului fiscal, cheltuieli cu rata de credit, contribuții CAS/CASS, cheltuieli cu combustibilul, rata leasing ... , etc., ce nu reprezintă cheltuieli deductibile.

- suma de ... **lei**, reprezintă cheltuieli **deductibile** fiscal conform art. 48, alin. (4), lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare în anul 2015, reprezentând amortizarea mijloacelor fixe achiziționate, pentru care contribuabilul prezintă fișele mijloacelor fixe, fiind înregistrate în registrul inventar.

Organele de control au stabilit că cei doi asociați din centrul medical depun declarația de venit anual cod 200, conform art. 83, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

- d-l. B depune declarație de venit anuală cod 200, pentru cota parte din activitatea centrului medical, pentru venitul net distribuit din asociație în sumă de ... lei, în baza căreia se emite decizia de impunere anuală pe anul 2015, cu rezultat final diferență de impozit de plată în sumă de ... lei;

- d-na. A depune declarația de venit anuală cod 200, pentru cota parte din activitatea centrului medical, pentru venitul net distribuit din asociație în sumă de ... lei, în baza careia se emite decizia de impunere anuală pe anul 2015, cu rezultat final diferența de impozit de plată în sumă de ... lei.

Urmare a inspecției fiscale efectuate, organul de control constată că baza impozabilă pentru anul 2015 în ceea ce privește impozitul pe venitul realizat din activitatea medicală, nu se modifică, motiv pentru care s-a procedat la emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impozitare pentru anul 2015.

Referitor la anul **2016**, organele de control au identificat că pentru fiecare asociat pentru întreaga activitate desfășurată în cadrul centrului medical au fost stabilite plăți anticipate în contul impozitului pe venit în sumă de ... lei.

Din verificarea Registrului jurnal de încasări și plăți s-au constatat următoarele sume:

2016	Declarat	Înregistrat în contabilitate	Stabilit de control	Diferențe stabilite de control
Venit brut	...	...	...	...
Cheltuieli deductibile	...	...	...	...
Venit net/pierdere	...	...	...	...

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența contabilă s-au înregistrat venituri încasate în sumă totală de ... lei. În declarația anuală de venit cod 204, **rectificativă**, depusă pentru anul 2016, înregistrată la organul fiscal competent cu nr. ... /09.05.2019, SCM "X" declară venit brut în sumă de ... lei.

Diferența de venit în sumă de ... lei reprezintă venit considerat de contribuabil ca fiind neimpozabil.

Analizând starea de fapt fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Prin Contractul de Transfer de Active (Anexa nr. 3 la RIF), încheiat la data de 24.05.2016 între S.C.M. "X" în calitate de vânzător, prin d-l B în calitate de vânzător și fideiutor, respectiv d-na A de asemenea în calitate de vânzător și fideiutor și Centrul Medical U SRL în calitate de cumpărător, vânzătorii transferă afacerea și activele aparținând S.C.M, "X", către Centrul Medical U SRL.

La capitolul 1. Definiții și interpretare, 1.1 Definiții din Contractul de Transfer de Active se stipulează, "*activele transferate sau resursele transferate înseamnă activele care fac obiectul prezentului contract, incluzând oricare și toate bunurile mobile, corporale și necorporale și drepturile aparținând X, precum și drepturile d-lui ... și ale d-nei ... legate de resursele folosite în Afacere, astfel cum sunt acestea identificate în continuare (...)*".

Prețul tranzacției, stabilit de părți la capitolul 3, pct 3.1 din contractul sus menționat, este echivalentul în lei, a ... euro (net de TVA) calculat la cursul de schimb RON/EUR publicat de Banca Națională a României în ziua precedentă datei efectuării fiecărei plăți.

În anul 2016, SCM "X" emite două facturi către Centrul Medical U SRL, astfel:

- factura seria X nr. ... /26.05.2016 reprezentând "Contravaloare prima rată conform contractului de transfer de active din data de 24.05.2016" în sumă de ... lei, (echivalentul a ... euro, la cursul de 1 eur = 4,5061 lei), încasată la data de 26.05.2016 în contul ..., deschis la ... Bank S.A.

- factura seria X nr. ... /28.10.2016 reprezentând "Contravaloare a doua rată conform contractului de transfer de active din data de 24.05.2016" în sumă de ... lei, (echivalentul a ... euro la cursul de 1 eur = 4,5037 lei), încasată la data de 01.11.2016 în contul ... , deschis la ... Bank S.A.

Astfel, din vânzarea afacerii, în anul 2016, S.C.M. "X " încasează, de la Centrul Medical U SRL, suma de ... lei.

În ceea ce privește venitul considerat neimpozabil de către contribuabil, în sumă de ... lei, prin ... SRL, reprezentată prin dl. ... , în calitate de administrator, S.C.M. "X " formulează următoarele clarificări (Anexa nr. 2 la RIF):

„în cursul anului 2016 a fost încheiată o convenție de transfer a afacerii și a activelor societății civile medicale "X " către Centrul Medical U SRL, iar prețul transferului a fost superior valorii activelor (bunuri mobile) transferate, aflate în proprietatea societății medicale, ceea ce a condus - în mod eronat - la declararea unui venit net superior celui care ar fi fost impozabil conform legii.

Dispozițiile legislației fiscale, aplicabile la momentul transferului în discuție, nu reglementează impozitarea întregii sume, realizată din transferul afacerii societății civile medicale, motiv pentru care, prin declarația rectificativă a fost declarat venitul impozabil corespunzător celui reglementat.

*În speță, art. 68 alin (2) lit. c) Cod fiscal reglementează caracterul impozabil al „câștigurilor din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă", fiind excluse de la impozitare veniturile obținute din vânzarea „fondului de profesie liberală/fondului de comerț" **element din patrimoniul personal al asociaților.***

Prin urmare, deoarece dispozițiile cap. II din Titlul IV Cod fiscal sunt de strictă interpretare și aplicare, nu am identificat niciun text legal care să conducă la impozitarea acestui excedent.

Analiza noastră a evidențiat, totodată, că venitul obținut din transferul „fondului de profesie liberală/fondului de comerț" nu reprezintă venit impozabil nici în cadrul dispozițiilor Capitolului X Cod fiscal (Venituri din alte surse: art. 114-117), deoarece nu este precizat că acest excedent poate fi calificat drept venit, în special în lipsa oricărei definiții a "sursei" venitului.

(...)

*În prima etapă a fost determinat câștigul din transferul **activelor** din patrimoniul SCM: mijloace fixe și obiecte de inventar.*

În acest sens, au fost identificate mijloacele fixe și obiectele de inventar vândute, în baza anexei nr. 1 la contractul de transfer a afacerii. Ulterior, acestor bunuri le-am atribuit o valoare estimată de piață, prin raportare la prețul unor bunuri similare, de aceeași generație, comercializate pe site-urile de specialitate.

În acest fel, s-a ajuns la o valoare de piață estimată a bunurilor vândute de ... lei (... lei mijloace fixe și ... lei obiecte de inventar).

Diferența dintre suma de ... lei (prețul estimat de piață al activelor din patrimoniul afacerii) și prețul din contract, de ... lei (... lei), a fost considerată venit neimpozabil.

Deoarece prețul contractului de transfer a afacerii a fost încasat parțial în 2016 și parțial în 2017, veniturile impozabile și cele neimpozabile din anii 2016 și 2017, au fost împărțite, proporțional cu suma încasată efectiv în fiecare an în parte, respectiv:

- din suma de ... lei încasată în 2016, ... lei reprezintă venit impozabil, iar suma de ... lei venit neimpozabil;

- din suma de ... lei încasată în 2017, ... lei reprezintă venit impozabil, iar suma de ... venit neimpozabil.

Drept urmare, au fost modificate veniturile totale obținute din activități independente în anii 2016 și 2017.(...)”.

Pe cale de consecință, din analiza evidenței contabile prezentate, a Contractului de transfer de active din data de 24.05.2016 și din clarificările transmise de consultantul fiscal, organul de control constată următoarele:

Așa cum este clar descris în Contractul de transfer de active (Anexa nr. 3 la RIF) încheiat la data de 24.05.2016, SCM “X ” vinde către Centrul Medical U SRL, întreaga sa afacere, respectiv, oricare și toate bunurile mobile corporale și necorporale, drepturile aparținând X , drepturile d-lui ... și ale d-nei ... legate de resursele folosite în Afacere, identificate astfel:

- bunuri principale identificate în cadrul Anexei 1 (Lista Activelor Transferate), de la punctul 634 (inclusiv) până la finalul listei, incluzând mijloace fixe (bunuri mobile corporale și necorporale) și pentru evitarea oricărui dubiu, orice drepturi de proprietate intelectuală aparținând Vanzătorului/ d-lui ... și ale d-nei ... în legătură cu Afacerea;
- alte bunuri/active conexe folosite în derularea Afacerii și care sunt identificate în Anexa 1, punctul 1 până la punctul 633, inclusiv, incluzând obiecte de inventar;
- drepturile asupra Autorizațiilor care pot fi transferate;
- drepturile în legătură cu Angajații Transferați;
- drepturile în legătură cu Contractele Tranferate;
- clientela asociată Afacerii (inclusiv Clienții Retail);
- beneficiul Polițelor de Asigurare;
- arhiva Vanzătorului privind cele menționate anterior.

În clarificările trimise de ... SRL, reprezentanții firmei de consultanță apreciază că fondul de profesie liberală/fondul de comerț este un element din patrimoniul personal al asociaților, neimpozabil din punct de vedere al impozitului pe venit.

Principala reglementare a fondului de comerț o constituie art. 1, lit. c) din Legea nr. 11/1991 (actualizată) dispune: *„constituie fond de comerț ansamblul bunurilor mobile și imobile, corporale și necorporale (mărci, firme, embleme, brevete de invenții, vad comercial), utilizate de un comerciant în vederea desfășurării activității sale”.*

Patrimoniul este definit ca fiind totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică ce aparțin unui subiect de drept. Se observă că fondul de comerț nu se confundă cu noțiunea de patrimoniu, deoarece fondul de comerț este ansamblul bunurilor mobile și imobile, corporale sau necorporale afectate de comerciant desfășurării unei activități comerciale, în timp ce patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor și obligațiilor comerciantului cu valoare economică. Fondul de comerț este componentă a patrimoniului comerciantului, deoarece cuprinde principalele active ale acestuia și nu un element din patrimoniul personal al acestuia.

În fapt, activitatea economică desfășurată de SCM “X ”, este reglementată de Titlul IV - Impozitul pe venit, Cap II - Venituri din activități independente din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal. În acest sens, veniturile realizate de SCM “X ” se supun strict articolului 68 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit în ceea ce privește încadrarea legală a câștigului realizat din transferul activelor prin contractul de transfer de active încheiat la data de 24.05.2016, este prevăzută imperativ la art. 68, alin. (2), lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, contribuabilul având obligația de a cuprinde câștigul din transferul activelor în venitul brut atât în evidența contabilă, cât și în declarația anuală de venit.

Patrimoniul afacerii în sensul art. 68 alin. (2), lit.c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal este definit doar în scopul impozitului pe venit și reprezintă toate bunurile, drepturile și obligațiile aferente desfășurării activității, reconfundându-se cu patrimoniul definit de Codul civil. Patrimoniul afacerii este explicat la punctul 7(8) din Normele metodologice de aplicare a Titlului IV din Legea 227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016.

Astfel, organele de control au stabilit că prin nedeclararea venitului brut înregistrat în evidența contabilă în sumă de ... lei, contribuabilul încalcă prevederile art. 125, alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, respectiv pct. 41, alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a art. 125, alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

Din verificarea cheltuielilor, organele de inspecție fiscală au identificat înregistrate în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de ... lei, iar în declarația anuală de venit cod 204 depusă pentru anul 2016, **rectificativă**, contribuabilul cheltuieli deductibile în sumă de ... lei. Diferența în sumă de ... lei reprezintă:

- suma de ... lei, cheltuieli *nedeductibile* fiscal considerate de contribuabil, reprezentând: Impozit pe venit achitat organului fiscal, cheltuieli cu rata de credit, contribuții CAS/CASS, cheltuieli cu combustibilul, rata leasing ... , etc, ce nu reprezintă cheltuială deductibilă;
- suma de ... lei, cheltuială *deductibilă* fiscal conform art. 68, alin. (4), lit d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare în anul 2016, reprezentând amortizarea mijloacelor fixe achiziționate, pentru care contribuabilul prezintă fișele mijloacelor fixe, fiind înregistrate în registrul inventar.

Față de cheltuielile deductibile declarate în declarația anuală de venit cod 200, organul de control stabilește **suplimentar cheltuieli nedeductibile în sumă de... lei**, reprezentând 50% din cheltuielile cu închirierea autoturismului ... , în baza contractului de leasing operațional, nr. ... /28.10.2016, încheiat cu ... SRL și cu închirierea autoturismului ... în baza contractului de leasing operațional, nr. ... /22.11.2016, încheiat cu ... SRL care nu se încadrează pe excepțiile prevăzute de art. 68 alin.(7) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările valabile în anul 2016; nefiind prezentate documente justificative din care să rezulte că vehiculele achiziționate sunt utilizate *exclusiv* pentru activitatea economică.

Astfel, organele de inspecție fiscală au recunoscut ca și cheltuieli deductibile conform prevederilor art. 68 alin.4) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal cheltuielile în sumă de ... lei.

În consecință, pentru anul fiscal 2016 organele de control au stabilit că venitul net după efectuarea verificării fiscale se modifică de la suma de ... lei la suma de ... lei, fiind calculat și stabilit pentru fiecare asociat conform cotelor de participare astfel:

- pentru asociatul B cota de 50%: ... lei (... lei * 50%).

În declarația anuală cod 200 depusă pentru anul 2016, dl. B declară venit net distribuit în sumă de ... lei.

Urmare inspecție fiscale, venitul net stabilit suplimentar de inspecția fiscală care constituie baza de impozitare la CASS și CAS, este de ... lei.

La baza de calcul stabilită suplimentar în sumă de ... lei, contribuabilul datorează CASS suplimentară în sumă de ... lei, ce reprezintă cheltuială deductibilă fiscal. Nu a fost stabilită CAS suplimentară.

Venitul net impozabil, aferent anului 2016, este de ... lei, după deducerea contribuțiilor sociale obligatorii stabilite suplimentar (CAS în sumă de ... lei și CASS în sumă de... lei), ce constituie cheltuieli deductibile fiscal.

Diferența de venit net impozabil, stabilit de inspecția fiscală conform prevederilor legale, este în sumă de ... lei. La venitul net impozabil organul de control a calculat un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei de 16%.

- În baza aceluiași raționament, și pentru asociatul A , având aceeași cotă de 50%, organul de control a calculat un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei.

Referitor la anul **2017**, organele de control au identificat că pentru fiecare asociat pentru întreaga activitate desfășurată în cadrul centrului medical au fost stabilite plăți anticipate în contul impozitului pe venit în sumă de ... lei.

Din verificarea Registrului jurnal de încasări și plăți s-au constatat următoarele sume:

2017	Declarat	Înregistrat în contabilitate	Stabilit de control	Diferențe stabilite de control
Venit brut	...	...	...	...
Cheltuieli deductibile	...	...	...	...
Venit net/pierdere	...	...	...	...

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența contabilă s-au înregistrat venituri încasate în sumă totală de ... lei. În declarația anuală de venit cod 204, **rectificativă**, depusă pentru anul 2017, înregistrată la organul fiscal competent cu nr. ... /09.05.2019, SCM "X " declară venit brut în sumă de ... lei.

Diferența de venit în sumă de ... lei reprezintă venit considerat de contribuabil ca fiind neimpozabil.

Analizând starea de fapt fiscală, organele de inspecție fiscală au reiterat constatările în legătură cu Contractul de Transfer de Active încheiat la data de 24.05.2016 care au avut consecințe fiscale în stabilirea unor diferențe suplimentare de obligații fiscale.

În anul 2017, SCM "X " emite către Centrul Medical U SRL, factura seria X nr. ... /30.10.2017 reprezentând "Contravaloare a treia rată conform contractului de transfer de active din data de 24.05.2016" în suma de ... lei, (echivalentul a ... euro la cursul de 1 eur - 4,5980 lei), încasată la data de 29.11.2017 în contul ... , deschis la ... Bank SA.

Astfel, din vânzarea afacerii, în anul 2017, S.C.M. "X " încasează, de la Centrul Medical U SRL, suma de ... lei.

În ceea ce privește venitul considerat neimpozabil de către contribuabil, în sumă de ... lei, prin ... SRL, reprezentată prin dl. ... , în calitate de administrator, S.C.M. "X " formulează clarificări (Anexa nr. 2 la RIF), prezentate detaliat la anul 2016, consecința fiscală fiind modificarea veniturile totale obținute din activități independente atât în anul 2016, cât și în anul 2017.

Din analiza evidenței contabile prezentate, a Contractului de transfer de active din data de 24.05.2016 și din clarificările transmise de consultantul fiscal, organele de inspecție fiscală, în considerarea aceleiași argumentații logico - juridice prezentate la anul 2016, au stabilit că veniturile realizate de SCM "X " se supun strict articolului 68 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit în ceea ce privește încadrarea legală a câștigului realizat din transferul activelor prin contractul de transfer de active încheiat la data

de 24.05.2016, este prevăzută imperativ la art. 68, alin. (2), lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, contribuabilul având obligația de a cuprinde câștigul din transferul activelor în venitul brut atât în evidența contabilă, cât și în declarația anuală de venit.

Patrimoniul afacerii în sensul art. 68 alin. (2), lit.c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal este definit doar în scopul impozitului pe venit și reprezintă toate bunurile, drepturile și obligațiile aferente desfășurării activității, reconfundându-se cu patrimoniul definit de Codul civil. Patrimoniul afacerii este explicat la punctul 7(8) din Normele metodologice de aplicare a Titlului IV din Legea 227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016.

Astfel, organele de control au stabilit că prin nedeclararea venitului brut înregistrat în evidența contabilă în sumă de ... lei, contribuabilul încalcă prevederile art. 125, alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, respectiv pct. 41, alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a art. 125, alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

Din verificarea cheltuielilor, organele de inspecție fiscală au identificat înregistrate în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de ... lei, iar în declarația anuală de venit cod 204 depusă pentru anul 2017, **rectificativă**, contribuabilul cheltuieli deductibile în sumă de ... lei. Diferența în sumă de ... lei reprezintă:

- suma de ... lei, cheltuieli nedeductibile fiscal considerate de către contribuabil, reprezentând: impozit pe venit achitat organului fiscal, cheltuieli cu rata de credit, contribuții CAS/CASS, cheltuieli cu combustibilul, rata leasing ... , cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe și cu obiectele de inventar transferate în anul 2016 și care nu se mai regăsesc în patrimoniu etc. ce nu reprezintă cheltuială deductibilă.

- suma de ... lei, cheltuială deductibilă fiscal conform art. 68, alin. 4, lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal valabil în anul 2017, reprezentând amortizarea mijloacelor fixe achiziționate, pentru care contribuabilul prezintă fisele mijloacelor fixe, fiind înregistrate în registrul inventar.

Față de cheltuielile deductibile declarate în declarația anuală de venit cod 200, organul de control stabilește **suplimentar cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei**, reprezentând 50% din cheltuielile cu închirierea autoturismului ... , în baza contractului de leasing operațional, nr. ... /28.10.2016, încheiat cu ... SRL și cu închirierea autoturismului ... în baza contractului de leasing operațional, nr. ... /22.11.2016, încheiat cu ... SRL care nu se încadrează pe excepțiile prevăzute de art. 68 alin.(7) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările valabile în anul 2017; nefiind prezentate documente justificative din care să rezulte că vehiculele achiziționate sunt utilizate *exclusiv* pentru activitatea economică.

Astfel, organele de inspecție fiscală au recunoscut ca și cheltuieli deductibile conform prevederilor art. 68 alin.4) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal cheltuielile în sumă de ... lei.

În consecință, pentru anul fiscal 2017 organele de control au stabilit că venitul net după efectuarea verificării fiscale se modifică de la suma de ... lei la suma de ... lei, fiind calculat și stabilit pentru fiecare asociat conform cotelor de participare astfel:

- pentru asociatul B cota de 50%: ... lei (... lei * 50%)

În declarația anuală cod 200 depusă pentru anul 2017, dl. B declară venit net distribuit în sumă de ... lei.

Urmare inspecție fiscale, venitul net stabilit suplimentar de inspecția fiscală care constituie baza de impozitare la CASS și CAS, este de ... lei.

La baza de calcul stabilită suplimentar în sumă de ... lei, contribuabilul datorează CASS suplimentară în sumă de ... lei și CAS suplimentară în sumă de ... lei, ce reprezintă cheltuială deductibilă.

Venitul net impozabil, aferent anului 2017, este de ... lei, după deducerea contribuțiilor sociale obligatorii stabilite suplimentar (CAS în suma de ... lei și CASS în suma de ... lei), ce constituie cheltuieli deductibile fiscal.

Diferența de venit net impozabil, stabilit de inspecția fiscală conform prevederilor legale, este în sumă de ... lei (... lei -... lei). La venitul net impozabil organul de control a calculat un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei de 16%.

- În baza aceluiași raționament, și pentru asociatul A , având aceeași cotă de 50%, organul de control a calculat un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei.

Referitor la anul **2018**, organele de control au verificat Registrul jurnal de încasări și plăți constatând următoarele:

2018	Declarat	Înregistrat în contabilitate	Stabilit de control	Diferențe stabilite de control
Venit brut	...	...	...	...
Cheltuieli deductibile	...	...	...	...
Venit net/pierdere	-...	...	-...	...

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile încasate în sumă totală de ... lei, înregistrate în evidența contabilă coincid cu venitul brut înscris în declarația anuală de venit cod 204, depusă pentru anul 2018, SCM "X ".

Din verificarea cheltuielilor, organele de inspecție fiscală au identificat înregistrate în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de ... lei, iar în declarația anuală de venit cod 204 depusă pentru anul 2018, cheltuieli deductibile în sumă de ... lei. Diferența în sumă de ... lei reprezintă:

- suma de ... lei, cheltuieli nedeductibile fiscal considerate de contribuabil, reprezentând: impozit pe venit achitat organului fiscal, cheltuieli cu rata de credit, contribuții CAS/CASS, cheltuieli cu combustibilul, rata leasing ... , etc, ce nu reprezintă cheltuielă deductibilă.

- suma de ... lei, cheltuielă deductibilă fiscal conform art. 68, alin. (4), lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal valabil în anul 2018, reprezentând amortizarea mijloacelor fixe achiziționate, pentru care contribuabilul prezintă fișele mijloacelor fixe, fiind înregistrate în registrul inventar.

Față de cheltuielile deductibile declarate în declarația anuală de venit cod 200, organul de control stabilește **suplimentar cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei**, reprezentând 50% din cheltuielile cu închirierea autoturismelor ... , și ... care nu se încadrează pe excepțiile prevăzute de art. 68 alin.(7) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările valabile în anul 2018; nefiind prezentate documente justificative din care să rezulte că vehiculele achiziționate sunt utilizate *exclusiv* pentru activitatea economică.

Organele de inspecție au stabilit că prin deducerea nejustificată a cheltuielilor în sumă de ... lei contribuabilul încalcă prevederile art. 68 alin.(7) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările în vigoare în anul 2018, cu consecința **diminuării** astfel a

pierderii fiscale declarate, de la suma de -... lei la pierdere fiscală constatată de organul de control în sumă de -... lei.

Pierdere fiscală rezultată în urma verificării fiscale în sumă de - ... lei se distribuie conform cotelor de participare astfel:

- pentru asociatul B cota de 50% : -... lei (-... lei * 50%).

Pierdere fiscală în sumă de ... lei, aferentă anului 2018 poate fi reportată și recuperată din venitul net al anului 2019, conform prevederilor art. 118 alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

- pentru asociatul A cota de 50%: -... lei (-... lei * 50%).

Pierdere fiscală în sumă de ... lei, aferentă anului 2018 poate fi reportată și recuperată din venitul net al anului 2019, conform prevederilor art. 118 alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Referitor la anul **2019**, organele de control au identificat că pentru fiecare asociat venitul estimat pentru anul 2019 este în sumă de ... lei, cu un impozit anticipat aferent în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în conformitate cu art. 125, alin. (4) din Legea nr. 227 / 2015 privind Codul fiscal, centrul medical depune declarația de venit cod 204, aferentă anului 2019, înregistrată la organul fiscal competent sub nr. ... /06.02.2020.

Din verificarea Registrului jurnal de încasări și plăți s-au constatat următoarele sume:

2019	Declarat	Înregistrat în contabilitate	Stabilit de control	Diferențe stabilite de control
Venit brut	...	...	...	
Cheltuieli deductibile	...	...	...	
Venit net/pierdere	-...	-...	-...	

Totodată, din verificarea documentelor puse la dispoziția organului de inspecție fiscală a rezultat că centrul medical înregistrează în evidența contabilă venituri încasate în sumă totală de ... lei, venit regăsit și în declarația anuală de venit cod 204, depusă pentru anul 2019.

Organele de inspecție fiscală au regăsit în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de ... lei, în timp ce în declarația anuală de venit cod 204, depusă pentru anul 2019, contribuabilul declară cheltuieli deductibile în sumă de ... lei. Diferența în sumă de ... lei reprezintă:

- suma de ... cheltuieli nedeductibile fiscal considerate de contribuabil, reprezentând: impozit pe venit achitat organului fiscal, cheltuieli cu rata de credit, contribuții CAS/CASS, cheltuieli cu combustibilul, rata leasing ... etc., ce nu reprezintă cheltuială deductibilă.

- suma de ... lei, cheltuială deductibilă fiscal conform art. 68, alin. (4), lit. d) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare în anul 2019, reprezentând amortizarea mijloacelor fixe achiziționate, pentru care contribuabilul prezintă fisele mijloacelor fixe, fiind înregistrate în registrul inventar.

Urmare a inspecției fiscale nu s-au constatat cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar de organul de control.

Pierdere fiscală constatată de organele de control este în sumă de -... lei, distribuită conform cotelor de participare astfel:

- pentru asociatul B cota de 50%: -... lei (-... lei * 50%),

astfel că baza de impozitare aferentă anului fiscal 2019 nu se modifică urmare a efectuării inspecției fiscale.

- pentru asociatul A cota de 50%: -... lei (-... lei * 50%),

baza de impozitare aferentă anului fiscal 2019 nefiind modificată urmare a efectuării inspecției fiscale.

Pentru anul 2019 pierdere fiscală, stabilită de organul de control, în sumă de -... lei în conformitate cu art. 118 alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, se majorează cu pierdere fiscală reportată din anul precedent 2018, în sumă de -... lei.

Astfel pierdere fiscală recalculată și acceptată de inspecția fiscală în sumă de -... lei, este distribuită conform cotelor de participare astfel:

- pentru asociatul B cota de 50%: - ... lei (- ... lei * 50%).

În declarația unică de venit depusă pentru anul 2019, contribuabilul reportează pierdere fiscală din anul anterior în sumă de - ... lei. Urmare a inspecției fiscale organul de control stabilește pierdere fiscală ce poate fi reportată în sumă de - ... lei.

- pentru asociatul A cota de 50%: - ... lei (- ... lei * 50%).

În declarația unică de venit depusă pentru anul 2019, contribuabilul reportează pierdere fiscală din anul anterior în sumă de - ... lei. Urmare a inspecției fiscale organul de control stabilește pierdere fiscală ce poate fi reportată în sumă de - ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatori, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

III.A. Aspecte procedurale

< Referitor la argumentul potrivit căruia emiterea deciziilor de impunere contestate care au la bază Raportul de inspecție fiscală nr. ... /28.04.2021 contravine dispozițiilor art. 49 alin. (1) lit. c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației reține că la articolul de lege indicat, se stipulează:

„Articolul 49

Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele **situații**:

(...) c) este **afectat de o gravă și evidentă eroare**. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Argumentul principal invocat în contestație îl reprezintă faptul că subiectul supus inspecției fiscale este SCM „X”, astfel cum rezultă din avizul/avizele de inspecție fiscală, însă deciziile de impunere/modificare a bazei de impozitare, întocmite urmare a constatărilor inspecției fiscale, au fost emise pe numele asociațiilor SCM „X” care nu au fost subiect al inspecției.

Conform art. 16 alin. 1 Cod procedură fiscală, raportul juridic fiscal cuprinde raportul de drept material fiscal și raportul de drept procedural fiscal, astfel:

- raportul de drept *material* fiscal cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor care apar în legătură cu creanțele fiscale, iar

- raportul de drept *procedural* fiscal cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor care apar în legătură cu administrarea creanțelor fiscale.

Legea specială care reglementează organizarea și funcționarea cabinetelor medicale este OG nr. 124/1998, republicată, care la art. 1 alin. (1) definește cabinetul medical ca fiind **„unitatea cu sau fără personalitate juridică, furnizoare de servicii publice, de stat sau private, de asistență medicală umană preventivă, curativă, de recuperare și de urgență.”**

Conform OG nr. 124/1998, republicată, profesia de medic, **ca profesie liberală, fără personalitate juridică**, poate fi exercitată în cadrul cabinetului medical în una dintre următoarele forme:

1. Cabinet medical individual - își exercită profesia medicul titular, care poate avea ca salariați ori colaboratori medici sau orice altă categorie de personal.

2. Cabinete medicale grupate - Mai multe cabinete individuale, care și-au creat facilități economice comune, dar care își păstrează individualitatea în relațiile cu terții

3. Cabinete medicale asociate - Mai multe cabinete care s-au asociat, în scopul exercitării în comun a activității și al asigurării accesului pacienților la servicii medicale complete. Medicii titulari ai unor cabinete asociate își păstrează drepturile și responsabilitățile individuale.

4. **Societate civilă medicală - Constituită din doi sau mai mulți medici asociați, poate avea ca salariați ori colaboratori medici sau orice altă categorie de personal.**

Posibilele venituri obținute în cadrul unui cabinet medical sunt enumerate la art. 8 din OG nr. 124/1998, republicată, acestea fiind:

a) servicii medicale prestate în baza contractului încheiat cu casa de asigurări de sănătate ori cu alte persoane fizice sau juridice;

b) servicii medicale cu plata directă din partea beneficiarilor;

c) donații și sponsorizări;

d) activități de consiliere medicală;

e) activități de învățământ și cercetare realizate direct sau prin contracte cu instituțiile de învățământ și de cercetare de stat sau private;

f) **alte surse obținute conform dispozițiilor legale, inclusiv cele provenind din valorificarea aparaturii proprii, uzată fizic sau moral.**

Or, referitor la impozitarea veniturilor obținute în cadrul unui cabinet medical, legiuitorul a stabilit la art. 9 alin. (1) din OG nr. 124/1998, republicată, că:

„(1) Veniturile realizate din activitatea cabinetului medical se impozitează potrivit dispozițiilor legale privind impunerea veniturilor realizate din activitatea desfășurată pe baza de liberă inițiativă.”,

motiv pentru care analiza veniturilor și implicit a procedurii de verificare a unui cabinet medical (denumirea generică) se supune legislației fiscale, procedura fiscală fiind reglementată conform Codului de procedură fiscală, iar Codul fiscal stabilește conform art. 1 alin. 1 **„cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2), care sunt venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale; contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale; modul de calcul și de plată a acestora; procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și**

ordine în aplicarea prezentului cod și a legilor de ratificare a convențiilor de evitare a dublei impuneri în aplicare.”

Potrivit art. 67 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii, **veniturile din profesii libere realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere**, inclusiv din activități adiacente.

Potrivit pct. 41 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art. 125 din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, sunt supuse **obligăției** de încheiere și înregistrare a unui **contract de asociere** atât asociațiile fără personalitate juridică, ale căror constituire și funcționare sunt reglementate prin acte normative speciale, respectiv asociații familiale, cabinete medicale grupate, cabinete medicale asociate, societăți civile medicale, cabinete asociate de avocați, societate civilă profesională de avocați, notari publici asociați, asociații în participațiune constituite potrivit legii, cât și orice asociere fără personalitate juridică constituită în baza Codului civil.

Astfel, societatea civilă medicală se constituie printr-un contract de societate civilă, încheiat în formă scrisă, între 2 sau mai mulți medici asociați (în cazul în speță soluționării SCM „X ” are doi asociați, pe dl. B și pe d-na A , având o cotă procentuală de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii în procent de 50%), cu respectarea dispozițiilor referitoare la societatea civilă particulară din Codul civil.

SCM nu are personalitate juridică, fapt stipulat atât de OG nr. 124/1998, republicată - art. 1 alin. 1 (SCM fiind o formă a cabinetului medical), cât și de Codul civil - art. 1.951 către stipulează: **„Asocierea în participație nu poate dobândi personalitate juridică și nu constituie față de terți o persoană distinctă de persoana asociaților. Terțul nu are niciun drept față de asociere și nu se obligă decât față de asociatul cu care a contractat.”**

SCM este reprezentată în relațiile cu terții de un reprezentant desemnat prin hotărârea adunării asociaților, în cazul SCM „X ” entitatea fiind reprezentată de dl. dr. B conform Statutului SCM, la cap. III **„Conducerea și administrarea societății”** stipulându-se:

„(...) Societatea civilă medicală este reprezentată în relațiile cu terții de către președintele acesteia, care este și Președintele Consiliului de Administrație.

Președintele Consiliului de Administrație este D-nul. Dr. B , care are funcția de medic primar obstetrică ginecologie.”.

Astfel, D-lui. Dr. B în relația cu autoritatea fiscală îi revin drepturile și obligațiile reglementate în domeniul dreptului fiscal. Conform art. 20 Cod procedură fiscală, reprezentanții desemnați ai asocierilor fără personalitate juridică sunt obligați să îndeplinească obligațiile ce revin potrivit legislației fiscale persoanelor sau entităților reprezentate.

În conformitate cu prevederile art. 125 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, asocierile au obligația să depună la organul fiscal competent, până la data de 15 martie a anului următor, declarații anuale de venit, conform modelului stabilit de A.N.A.F., care vor cuprinde și distribuția venitului net/pierderii pe asociați, iar în conformitate cu art. 125 alin. (5) din același act normativ, venitul/pierdere anual/anuală realizat(ă) în cadrul asocierii se distribuie asociaților proporțional cu cota procentuală de participare corespunzătoare contribuției, conform contractului de asociere.

În conformitate cu art. 122 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal **„Contribuabilii care realizează individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente (...), determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind**

veniturile realizate la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizarea venitului. (...) Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul/pierdere distribuită din asociere.” cei 2 asociați din SCM depun declarația unică pe cod numeric personal.

Din analiza fotocopiilor avizelor de inspecție fiscală, rezultă că la rubrica „Denumire contribuabil/plătitor” este înscrisă Societatea Civilă Medicală X , specificându-se după datele de identificare ale SCM, „Domnului: B ”. Mai mult, spre exemplu, în Avizul nr. TMG_AIF ... /16.

06.2020, se specifică în mod clar tipul de impozit/taxă (impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente) ce va face obiectul inspecției fiscale, precum și perioada supusă verificării. Or, așa cum rezultă din paragraful precedent, în sarcina SCM nu s-ar fi putut stabili obligații fiscale de natura impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente, însă verificarea impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente nu se poate face decât prin raportare la evidența contabilă a SCM, domnii B și A neconducând fiecare o altă contabilitate, separat de SCM.

Pe cale de consecință, organul competent în soluționarea contestației nu constată existența unei „grave și evidente erori” în condițiile art. 49 alin. (1) lit. c) Cod procedură fiscală așa cum susțin petenții, în cauza supusă soluționării neaflându-ne în situația în care „cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa”, motiv pentru care nu se poate constata nulitatea deciziilor de impunere/modificare a bazei de impozitare.

< **Referitor la solicitarea de constatare a nulității deciziilor de impunere/de modificare a bazei de impozitare ca efect al nulității procedurii de inspecție fiscală**, se rețin următoarele:

Prin contestația formulată, petenții invocă nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a comunicării avizului de inspecție fiscală nr. ... /16.06.2020, respectiv a adresei nr. ... /14.07.2020 de modificare a avizului de inspecție inițial, raportându-se la următoarele dispoziții legale conținute de Codul de procedură fiscală din sfera procedurilor de inspecție fiscală, astfel:

„ART. 122 Avizul de inspecție fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (2).

(....)

(6) în cazul prevăzut la alin. (4), contribuabilul/plătitorul poate solicita suspendarea inspecției fiscale. Prevederile art. 127 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(7) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

a) temeiul juridic al inspecției fiscale;

b) data de începere a inspecției fiscale;

c) obligațiile fiscale, alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, precum și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

ART. 123 Începerea inspecției fiscale

(1) în situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la art. 122 alin. (2), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.

(2) **Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.** în cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

(3) **Dacă inspecția fiscală nu poate începe în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prevăzută în aviz, contribuabilul/plătitorul este înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.**

pe care le coroborează cu prevederile art. 47 Cod procedură fiscală care reglementează comunicarea „Comunicarea actului administrativ fiscal” care stipulează:

„**ART. 47** (1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat. În situația contribuabilului/plătitorului fără domiciliu fiscal în România, care și-a desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie poate fi comunicat fie prin poștă potrivit alin. (3) - (7), fie prin remitere la domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului sau curatorului acestuia potrivit alin. (8) - (12), fie prin remitere la sediul organului fiscal potrivit alin. (13), iar actul administrativ fiscal emis în formă electronică se comunică prin mijloace electronice de transmitere la distanță potrivit alin. (15) - (17).

(3) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului sau curatorului acestora, la domiciliul fiscal, prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

(4) În cazul în care comunicarea potrivit alin. (3) nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate potrivit alin. (5) - (7).

(...) (13) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie poate fi comunicat și prin remiterea, sub semnătură, la sediul organului fiscal emitent ori de câte ori contribuabilul/plătitorul sau împuternicitul ori curatorul acestora se prezintă la sediul organului fiscal și solicită acest lucru.

(...) (19) În termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la data emiterii actului administrativ fiscal, organul fiscal trebuie să inițieze acțiunile pentru comunicarea actului.

ART. 54 Prevederi aplicabile actelor de executare și altor acte emise de organele fiscale

Dispozițiile art. 46 - 47 și art. 53 se aplică în mod corespunzător și actelor de executare și altor acte emise de organele fiscale, cu excepția cazului în care prin lege se prevede altfel.”

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că data începerii inspecției fiscale este, conform art. 123 alin. 2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, data de **06.08.2020**, consemnată în Registrul unic de control seria A nr. ... la poziția nr., fapt consemnat în fila 2 a RIF, data începerii inspecției fiscale fiind conform dispoziției legale precitate, data menționată în registrul unic de control și nu data din avizul de inspecție fiscală.

Or, în condițiile în care inspecția fiscală a început la data de 06.08.2020, data înscrierii în registrul unic de control seria A nr. ... la poziția nr.24 și nu la data de 06.07.2020, rezultă că a fost respectat termenul de 15 zile prevăzut la art. 122 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 207/2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală începând după 38 de zile de la comunicarea avizului de inspecție fiscală - fapt recunoscut indirect în contestația formulată la paragraful 1 din fila 6 a contestației unde se precizează că *„deși între data comunicării avizului de inspecție fiscală și data programată pentru începerea acesteia, sunt mai puțin de 15 zile, această neconformitate nu poate fi sancționată întrucât, în fapt, inspecția fiscală a început după împlinirea termenului minim de 15 zile”*.

Organul de inspecție fiscală cu adresa nr. ... /14.07.2020 a comunicat contribuabilului faptul că inspecție fiscală nu va începe la data de 06.07.2020, ci va fi prorogată până la data de 04.08.2020 pentru a se respecta termenul de cel puțin 15 zile prevăzut de art. 122 alin. (29 lit.b) din Codul de procedură fiscală.

Comunicarea actelor de procedură, mai puțin actele administrativ fiscale, a fost efectuată prin intermediul poștei electronice la solicitarea expresă a reprezentantului legal al SCM X , respectiv a d-nei A . În contextul pandemiei și stării de alertă generată de limitarea răspândirii virusului SARS COV 2, în care se afla România, comunicarea cu contribuabilii prin intermediul poștei electronice a fost o modalitate justificată și impusă de situația excepțională, a crizei sanitare.

La dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației a identificat fotocopia adresei d-nei ... , **semnată olograf**, prin care a solicitat ca **„toată corespondența**, în relația cu organul fiscal, în timpul inspecției fiscale, având ca obiect verificarea impozitului pe venit pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2019, **să fie efectuată electronic**, prin utilizarea următoarei adrese de e-mail din partea entității medicale controlate: ... -... ”, fiind identificat și Contractul de prestări servicii nr. ... /22.04.2019 încheiat între ... SRL, în calitate de prestator, pe de-o parte și B , d-na. A și SCM “X ”, pe de altă parte în calitate de beneficiari, obiectul contractului constând în asistență și reprezentare în fața organelor ANAF cu privire la rectificarea declarațiilor de impunere pe anul 2016 - 2017, asistența la inspecția fiscală, întocmirea punctului de vedere, întocmirea și susținerea contestației administrative, precum și orice alte lucrări și demersuri în acest scop.”.

În considerarea solicitării exprese de comunicare prin intermediul poștei electronice raportat la dispozițiile art. 47 Cod procedură fiscală, rezultă că întreaga corespondență dintre autoritatea fiscală și entitatea verificată/persoanele împuternicite respectă rigorile dispozițiilor art. 47 Cod procedură fiscală, de altfel avizul de inspecție fiscală nr. ... /16.06.2020 fiind comunicat prin remitere directă sub semnătură de primire, d-nei ... , la sediul organului fiscal, la data de 29.06.2020.

Raportat la aceste precizări, organul de soluționare competent nu constată niciun viciu de procedură în ceea ce privește comunicarea avizului de inspecție fiscală nr. ... /16.06.2020 și nici a adresei nr. ... /14.07.2020 comunicată de activitatea de inspecție fiscală prin e-mail, conform solicitării, organul de inspecție fiscală depunând toată diligența ca în criza sanitară de la momentul respectiv, sa respecte toate drepturile contribuabilului și să faciliteze derularea inspecției fiscale cu cât mai puține riscuri.

< Referitor la neregularitățile reclamate de petenți modul în care a fost amânată inspecția fiscală, se rețin următoarele:

Conform RIF, începerea inspecției fiscale a fost decalată pentru data de 04.08.2020, prin adresa nr. ... /14.07.2020, comunicată contribuabilului prin poșta electronică la adresa „... @yahoo.com” la data de 15.07.2020 confirmat de primire de către d-na. A la data de 15.07.2020.

Prin contestație se invocă nerespectarea prevederilor art.123 alin. 3 Cod procedură fiscală, respectiv **„Dacă inspecția fiscală nu poate începe în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prevăzută în aviz, contribuabilul/plătitorul este înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a**

inspecției fiscale.”, comunicarea făcându-se **după expirarea termenului de 5 zile lucrătoare**, prevăzut de art. 123 alin. (3) Cod procedură fiscală, cuprins între data programată inițial pentru inspecția fiscală **(06.07.2020)** și data comunicării noii date de începere a inspecției fiscale **(15.07.2020)**, **rezultând 6 zile lucrătoare**, calculate conform Codului de procedură civilă fără luarea în considerare a primei și ultimei zi.

Analiza organului de soluționare a contestației va avea în vedere dacă efectuarea comunicării noii date de începere a inspecției fiscale, în termen de 6 zile lucrătoare de la data înscrisă în avizul de inspecție fiscală reprezintă o cauză de nulitate a actelor administrativ fiscale încheiate urmare inspecției fiscale.

O normă legală se interpretează în sensul de a produce efectul dorit de legiuitor. Astfel, termenele stipulate în cazul comunicării avizului de inspecție fiscală, au, în principal, rolul de a proteja dreptul de apărare al contribuabilului. În sprijinul acestei afirmații este și alin. (3) al art. 122 Cod procedură fiscală, contribuabilul putând renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală, termenul prevăzut în aviz fiind acordat pentru pregătirea de către contribuabil a întregii documentații care urmează a fi verificată de organele de inspecție fiscală.

În același scop, comunicarea avizului de inspecție fiscală are menirea de a aduce la cunoștința contribuabilului faptul că are beneficiul amânării datei inspecției fiscale; în situația nerespectării termenului de 15 zile (în cazul entității verificate) putând afecta dreptul de a solicita amânarea inspecției fiscale.

De altfel, în cadrul procedurii de comunicare a actelor administrativ fiscale, sancțiunea pe care legiuitorul o impune în situația comunicării tardive a unui act administrativ fiscal este faptul că acesta produce efecte față de contribuabil doar de la data la care este comunicat și nu nulitatea actului administrativ fiscal.

În ceea ce privește sancțiunea impusă de legiuitor în cadrul cap. Controlul fiscal, precizăm depășirea duratei inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art. 126 alin. 2, caz în care inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. Totuși, legea permite, chiar și în această situație, reluarea inspecției fiscale în conformitate cu teza finală a alin. (2) al art. 126 Cod procedură fiscală.

Solicitarea petenților de constatare a nulității deciziilor de impunere/de modificare a bazei de impozitare, pe motivul comunicării amânării inspecției fiscale în termen de 6 zile lucrătoare față de 5 zile lucrătoare, nu este în măsură să conducă în mod automat la nulitatea procedurii de inspecție fiscală în lipsa indicării exprese a unei norme de procedură fiscală care să sancționeze cu nulitatea depășirea termenului de comunicare a amânării inspecției fiscale, cu atât mai mult cu cât în procedura de comunicare a avizului de inspecție fiscală nu s-au constatat încălcări ale drepturilor SCM, respectiv ale celor doi asociați, motiv pentru care solicitarea petenților nu poate fi reținută.

Art. 54 Cod procedură fiscală, invocat în contestație prin raportare la art. 47, nu conține, de altfel, nicio sancțiune fiscală care să conducă implicit la nulitatea inspecției fiscale și implicit la nulitatea deciziilor de impunere/de modificare a bazei de impozitare.

< Referitor la solicitarea de constatare a nulității deciziilor de impunere/de modificare a bazei de impozitare ca efect al decăderii organului fiscal din dreptul de a le emite, se rețin următoarele:

Prin contestația formulată, petenții precizează că în data de 28.08.2020 echipa de inspecție fiscală a transmis proiectul de raport de inspecție fiscală (identic celui transmis în data de 22.04.2021 în privința constatărilor privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale)

împreună cu înștiințarea pentru discuția finală, stabilită pentru data de 31.08.2020 (nr. ... /28.08.2020).

De asemenea, arată că discuția finală nu a mai avut loc, SCM fiind informată, prin e-mail, că data discuției finale se amână și că va fi înștiințată cu privire la noua dată stabilită pentru discuția finală, însă contrar celor reținute de organul fiscal în cuprinsul capitolului din RIF dedicat analizei punctului de vedere depus, nu a fost comunicat niciun act prin care s-a dispus „revocarea” înștiințării pentru discuția finală nr. ... /28.08.2020.

În plus, la mai mult de o lună de la data programată pentru încheierea inspecției fiscale, în data de 09.10.2020, SCM i-a fost comunicată, prin poștă, decizia de suspendare a inspecției fiscale nr. .../29.09.2020, fapt care în opinia petenților, contravine dispozițiilor procedurale fiscale.

Astfel, se solicită organului competent în soluționarea contestației să ia act de faptul că inspecția fiscală s-a încheiat la data de 31.08.2020, toate activitățile efectuate ulterior acestei date fiind lovite de nulitate absolută.

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

*(...) (4) **Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.***

ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(...)(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

*(5) **Deciziile prevăzute la alin. (4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.***

*(6) **Deciziile prevăzute la alin. (4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art. 47.”***

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că înștiințarea pentru discuția finală nr. ... /28.08.2020 comunicată la data de 28.08.2020 a fost revocată la aceeași dată (fila 272 de la dosarul contestației), comunicată la adresele pe poșta electronică ... @>yahoo.com,ro, comunicarea prin poșta electronică fiind făcută la solicitarea SCM, precum și în scopul respectării drepturilor contribuabilului și a facilitării derulării inspecției fiscale în condiții de reducere a riscurilor cauzate de starea pandemică.

Conform susținerilor organelor de inspecție fiscală, a rezultat că urmare a argumentației contribuabilului privind venitul impozabil, respectiv ca au fost vândute individual bunurile SCM Centrul Medical X și nu întreaga activitate, s-a pus problema existenței sau inexistenței transferului de active neimpozabil din punct de vedere al TVA, prevăzut de art. 270 alin. (7) din legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Argumentele contribuabilului în ceea ce privește impozitul pe venit conduceau spre *posibilitatea* încadrării operațiunii din punct de vedere al TVA ca operațiune de vânzare simplă de

bunuri nominalizate fiecare și individualizate și nu ca o operațiune de transfer de active neindividualizate, cum rezultă din contractul de transfer active prezentat de contribuabil (anexa 3), care impunea posibila colectare a TVA și încadrarea operațiunii ca operațiune taxabilă din perspectiva TVA.

În aceste condiții, raportat la principiul general de conduită în administrarea creanțelor fiscale, al aplicării unitare a legislației fiscale, reglementat de art. 5 alin. 1 și 2 Cod procedură fiscală, respectiv:

„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

(2) Ministerul Finanțelor Publice, în calitate de organ de specialitate al administrației publice centrale, are rolul de a coordona aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale.”

În vederea clarificării tratamentului fiscal din punct de vedere al TVA și impozitului pe venit al operațiunii consemnate în contractul de transfer de active încheiat între SCM X și Centrul Medical U SRL, organele de inspecție fiscală au solicitat punctul de vedere al Direcției Generale de Legislație Fiscală și Reglementări vamale și contabile din cadrul Ministerului Finanțelor - care are rolul de a coordona aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale.

Acestă stare de fapt a condus la imposibilitatea întâlnirii în vederea discuției finale, însă contrar celor reținute în contestație, contribuabilul a fost înștiințat prin intermediul poștei electronice, conform propriilor solicitări, despre faptul că discuția finală nu va mai avea loc la data de 31.08.2020, rezultând astfel că inspecția fiscală nu s-a finalizat, atâta timp cât discuția finală nu a avut loc.

În conformitate cu prevederile art. 127 alin. (1) lit. j) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală a suspendat inspecția fiscală și a comunicat prin intermediul poștei electronice, așa cum a solicitat contribuabilul și prin poștă cu confirmare de primire faptul că inspecția fiscală se suspendă; motivul de suspendare fiind justificat inclusiv prin valoarea de transfer a activelor foarte mare, iar aplicarea incorectă a tratamentului fiscal din punct de vedere al TVA ar fi generat un risc foarte ridicat pentru Administrația Fiscală.

La primirea punctului de vedere, inspecția fiscală a fost reluată și s-a comunicat contribuabilului un alt proiect și o dată pentru discuția finală potrivit art. 130 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Susținerea petenților conform căreia *„constatările inspecției fiscale nu s-au modificat ulterior datei stabilită inițial pentru discuția finală”* nu are nicio relevanță în condițiile în care procedura de inspecție fiscală permite solicitarea unui punct de vedere direcției de specialitate din cadrul ministerului care are și rolul de a coordona aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale. Faptul că nu s-au modificat constatările din Raport, este datorită luării în considerare a punctului de vedere al direcției de specialitate din minister care este în sensul că operațiunea cuprinsă în contractul de transfer de active nu se califică drept o livrare de bunuri care intră în sfera taxei pe valoarea adăugată.

Pe cale de consecință, susținerea din contestație conform căreia *„Toate actele efectuate după data de 31.08.2020 sunt lovite de nulitate.”* nu se justifică în condițiile în care, așa cum s-a arătat în cele ce preced, înștiințarea de discuție finală a fost anulată, fapt comunicat pe cale electronică, în cauză nemaifiind incidente prevederile art. 131 alin. (5) Cod procedură fiscală, invocate de petenți în contestație - programarea discuției finale din 31.08.2020 neputând fi considerată valabilă.

În concluzie, în considerarea celor ce preced, organul competent în soluționarea contestației va respinge solicitarea petenților în legătură cu acest capăt de cerere.

< Referitor la solicitarea de constatare a nulității deciziilor de impunere/de modificare a bazei de impozitare ca efect al decăderii organului de inspecție fiscală din dreptul a le emite având în vedere depășirea dublului duratei inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Argumentele petenților vizează, în principal, faptul că suspendarea inspecției fiscale nu a fost dispusă în mod legal, nefiind în conformitate cu normele legale conținute de Codul de procedură o care reglementează, respectiv:

„ART. 126 Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

(...) c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. în acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarea stare de fapt fiscală:

Inspecția fiscală la Societatea Civilă Medicală “X”, a început la data de 06.08.2020, fiind consemnată în Registrul unic de control seria A nr. ... la poziția nr.... conform art. 123, alin. 2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Inspecția fiscală a fost suspendată începând cu data de 30.09.2020, conform Deciziei nr. .../29.09.2020, în baza prevederilor art. 127 alin. (1) lit. j) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, respectiv pentru solicitarea unui punct de vedere de la Ministerul Finanțelor - Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile, privind încadrarea transferului de active efectuat de SCM X prin contractul de Transfer de Active încheiat la data de 24.05.2016 potrivit prevederilor art. 270 alin. (7) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv dacă transferul de active efectuat de SCM X reprezintă sau nu o livrare de bunuri.

Suspendarea inspecției fiscale a fost comunicată contribuabilului la data de 06.10.2020 prin intermediul poștei electronice la adresa [@yahoo.com](mailto:.....@yahoo.com), confirmat de primire de către d-na A la data de 06.10.2020 și prin poștă cu confirmare de primire nr. 160602, la sediul profesional al contribuabilului din, str. ... , nr., primită de contribuabil la data de 09.10.2020, astfel că între data începerii inspecției fiscale și data suspendării, sunt 55 de zile calendaristice.

Comunicarea reluării inspecției fiscale, s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 127, alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind adusă la cunoștință contribuabilului la data de 01.04.2021 prin adresa nr. ... /30.03.2021 transmisă contribuabilului prin intermediul poștei electronice, la adresa [@yahoo.com](mailto:.....@yahoo.com), confirmată de primire de către d-na A la data de 01.04.2021 și prin poștă cu confirmare de primire nr. 111565, comunicată la sediul profesional al contribuabilului din Jud. Timiș, Mun., Str., nr., primită de contribuabil la data de 06.04.2021.

Ulterior reluării inspecției fiscale prin adresa nr. A_LPF_... /14.04.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara cu nr. TMR_AIF ... și la Administrația

Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală cu nr. TMG_AIF ... /20.04.2021, Direcția Generală Asistență pentru Contribuabil transmite punctul de vedere al Direcției Generale de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile din cadrul Ministerului Finanțelor cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al impozitului pe venit și al TVA, al operațiunii derulate între SCM X și S.C. Centrul Medical U SRL, astfel:

- Din punct de vedere al impozitului pe venit operațiunea se încadrează în prevederile art. 68 alin. (2) lit. c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, venitul cuprinde câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă.

- Din punct de vedere al TVA Direcția Generală de legislație și reglementări vamale și contabile din cadrul Ministerului Finanțelor, consideră că operațiunea derulată între SCM X și S.C. Centrul Medical U SRL ca fiind un transfer de active, între două persoane impozabile, prevăzută de art. 270 alin. (7) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, de la data reluării inspecției fiscale și până la data discuției finale, data la care inspecția fiscală încetează, sunt 29 de zile calendaristice.

În conformitate cu art. 127 alin. (7) din Legea 207/2015, perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, astfel că nu este îndeplinită condiția de încetare a inspecției fiscale - durata totală a inspecției fiind sub 90 de zile, dublul perioadei prevăzute la alin. (1) al art. 126 Cod procedură fiscală.

Referitor la emiterea neconformă a Deciziei de suspendare nr. .../29.09.2020, argument susținut de petenți în fila 9 a contestației, se reține că în cuprinsul acesteia organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art. 127 alin. (1) lit. j) și art. 127 alin. (5) din Codul de procedură fiscală, care prevede:

„ART. 127 Suspendarea inspecției fiscale

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

(...) j) în alte cazuri temeinic justificate.

(...) (5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.”

Din punct de vedere procedural, suspendarea inspecției fiscale constă în oprirea temporară a inspecției fiscale, care conform art. 127 Cod procedură fiscală se decide de conducătorul organului de inspecție fiscală. Astfel, suspendarea inspecției se dispune printr-o decizie care se comunică conform art. 47, contribuabilului.

În cauza supusă soluționării, suspendarea a fost din inițiativa organului de inspecție fiscală, motivul suspendării fiind incidența dispozițiilor art. 127 alin. 1 lit. j) Cod procedură fiscală conform celor înscrise în cuprinsul Deciziei de suspendare nr. .../29.09.2020.

Având în vedere faptul că s-a invocat pe calea excepției procedurale, nelegalitatea deciziei de suspendare, organul de soluționare a contestației va analiza dacă această decizie reprezintă un act prejudiciabil față de contribuabili, respectiv dacă posibilul prejudiciu are legătură cu emiterea deciziilor de impunere contestate.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că suspendarea a avut la bază solicitarea unor precizări în legătură cu interpretarea unor dispoziții legale de către direcția de

specialitate din minister, prezentate la punctul anterior, precizări care au fost determinate de argumentația logico - juridică prezentată de contribuabili în legătură cu venitul impozabil, respectiv că au fost vândute individual bunurile SCM Centrul Medical X și nu întreaga activitate, a pus problema existenței sau inexistenței transferului de active neimpozabil din punct de vedere al TVA, prevăzut de art. 270 alin. (7) din legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Or, având în vedere că deși inspecția fiscală s-a extins și pentru taxa pe valoarea adăugată, în sarcina SCM nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de natura TVA, în condițiile în care starea de fapt fiscală privea aceleași operațiuni derivate din contractul de transfer de active, situație în care organul de soluționare competent nu constată existența unui prejudiciu față de petenți care să fie rezultatul unei legături de cauzalitate între Decizia de suspendare nr. .../29.09.2020 și deciziile de impunere contestate.

< Referitor la faptul că petenților nu li s-a comunicat solicitarea organelor de inspecție fiscală, respectiv punctul de vedere corelativ solicitării, facem trimitere la cauza C-430/19 în dispozitivul căreia se stipulează că:

„Principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, dacă, în cadrul procedurilor administrative naționale de inspecție și de determinare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, o persoană impozabilă nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile care figurează în dosarul său administrativ și care au fost luate în considerare la adoptarea unei decizii administrative care i-a impus obligații fiscale suplimentare, iar instanța sesizată constată că, în lipsa acestei neregularități, procedura ar fi putut avea un rezultat diferit, acest principiu impune ca această decizie să fie anulată.”,

în cauza supusă soluționării rezultând că **nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în baza punctului de vedere** emis de direcția de specialitate, decizia CJUE impunând sancțiunea anulării deciziei doar în cazul îndeplinirii cumulative a condițiilor ca:

- persoană impozabilă să nu fi avut posibilitatea să aibă acces la informațiile care figurează în dosarul său administrativ și
- în sarcina persoanei impozabile să fi fost stabilite obligații fiscale suplimentare.

*

*

*

În concluzie, pentru toate cele patru excepții ridicate în contestație, analizate anterior, solicitarea petenților de constatare a nulității deciziilor de impunere/de modificare bazei de impozitare pentru lipsa audierii, sunt incidente dispozițiile Noului Cod de procedură fiscală, care referitor la nulitatea actului administrativ fiscal, stipulează:

„ART. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;**
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei**

împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

d) organul fiscal nu prezintă argumentele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă emisă în scris sau soluția adoptată de organul fiscal sau de instanța de judecată potrivit art. 6 alin. (1), în cazul în care contribuabilul/plătitorul a prezentat organului fiscal anterior emiterii actului administrativ-fiscal respectiva opinie/soluție;

e) organul fiscal nu respectă considerentele deciziei de soluționare a contestației în cazul emiterii noului act administrativ-fiscal potrivit art. 279 alin. (3);

f) emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere sau a deciziei de nemodificare a bazei de impunere de către organul de inspecție fiscală după încetarea inspecției fiscale potrivit art. 126 alin. (2), respectiv emiterea raportului de verificare și a deciziei de impunere de către organul fiscal după încetarea verificării situației fiscale personale potrivit art. 140 alin. (6) coroborat cu art. 147 și art. 126 alin. (2), fără ca acestea să fie reluate, potrivit legii;

g) organul fiscal emite raport de inspecție fiscală/de verificare a situației fiscale personale și decizie de impunere/decizie de modificare a bazelor de impozitare/decizie de nemodificare a bazelor de impozitare/decizie pentru regularizarea situației ori decizie de încetare a procedurii de verificare a situației fiscale personale, în situația în care se fac constatări în legătură cu săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare/valorii în vamă care fac obiectul inspecției fiscale/controlului vamal, pentru care sunt aplicabile prevederile art. 132.”, din norma legală precitată, rezultând că un act administrativ fiscal este nul doar în situațiile enumerate la lit. a) - g), în cauză neconstatându-se vreo situație din cele de mai sus, caz în care nu este incidentă nulitatea absolută, așa cum pretind petenții.

Pentru argumentele mai sus prezentate, DGRFP Timișoara nu constată existența vreunei cauze de nulitate a deciziilor de impunere/de modificare bazei de impozitare, neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatorilor de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

III. B. Asupra fondului cauzei - organul de soluționare va analiza conform art. 276 alin. (1) Cod procedură fiscală, susținerile părților în funcție de documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportat la normele legale pe care părțile le invocă în susținerea raționamentului logic - juridic prezentat, păstrând structura contestației.

SOCIETATEA CIVILĂ MEDICALĂ “X ” este o societate civilă medicală înființată în baza contractului de societate nr. ... /03.01.2001, înregistrată în Registrul Unic al Cabinetelor Medicale cu nr. nr.... din data de 27.12.2001 și funcționează în baza O.G. 124/1998 privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale.

Asociații entității sunt:

- Domnul Dr. B - 50% părți sociale și
- Doamna Dr. A - 50% părți sociale.

III.B.1 Cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara o reprezintă analizarea tratamentului fiscal al sumei obținută în baza contractului de transfer de active care a fost încadrată de organele de inspecție fiscală în categoria câștigurilor reglementate de prevederile art. 68 alin. (2) lit. c) Cod fiscal, în timp ce prin contestația formulată se reține faptul că o parte din elementele transferate intră în proprietatea personală a asociaților persoane fizice astfel că diferența dintre suma încasată din contractul de vânzare și valoarea bunurilor transferate nu este venit/caștig impozabil din perspectiva dispozițiilor art. 68 Cod fiscal, ci se încadrează în categoria veniturilor neimpozabile reglementate de prevederile art. 62 lit. m) Cod fiscal.

În fapt, persoana impozabilă SCM "X" a efectuat în anul 2016 un transfer de active în baza **Contractul de Transfer de Active din 24.05.2016** prin care vinde în totalitate activele deținute de SCM "X" cumpărătorului S.C. Centrul Medical U SRL, cu sediul în ... , bd. ... , nr. 5B, Sector 1, înregistrată la ORC ... cu nr. ... , CUI

Inițial, asociații SCM "X" au declarat în vederea impozitării și au achitat impozitul aferent întregului preț obținut în baza contractului de transfer de active din 24.05.2016, ulterior reanalizând dispozițiile legale aplicabile considerând că nu toate elementele transferate reprezintă active din patrimoniul SCM „X”, o parte a acestora intrând în componența proprietății personale a asociaților persoane fizice, în acest sens depunând declarații rectificative la autoritatea fiscală.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit că modul de declarare a sumei obținute urmare a încheierii contractului de transfer este cel inițial, stabilind astfel în sarcina petenților B și A -... impozit pe venit suplimentar și contribuții sociale aferente.

Prin contestația formulată, petenții retractează modul de înregistrare inițial, în opinia acestora stării de fapt fiscale generate de încheierea Contractului de Transfer de Active nu îi sunt aplicabile prevederile art. 68 alin. (2) lit. c) Cod fiscal.

În drept, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, forma în vigoare la data transferului de active:

„Articolul 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. 68¹ și 69.

(...) (2) Venitul brut cuprinde:

(...) c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;

La pct. 7 alin. (2) de explicitare a art. 68 din Codul fiscal din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se stipulează:

„(2) În venitul brut al afacerii se include și suma reprezentând contravaloarea bunurilor și drepturilor din patrimoniul afacerii care trec pe parcursul exercitării activității în patrimoniul personal al contribuabilului, operațiune considerată din punct de vedere fiscal o înstrăinare. Evaluarea acestora se face la prețurile practicate pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică.

În cazul schimbării modalității de exercitare a unei activități, precum și al transformării formei de exercitare a acesteia într-o altă formă, potrivit legislației în materie, în condițiile continuării activității, se include în venitul brut al afacerii care urmează să se transforme/schimbe și contravaloarea bunurilor și drepturilor care trec în patrimoniul afacerii în care s-a transformat/schimbat.

În cazul bunurilor și al drepturilor amortizabile care trec în patrimoniul altei afaceri prin schimbarea modalității de exercitare a unei activități și/sau transformarea formei de exercitare a acesteia într-o altă formă, potrivit legislației în materie, se aplică următoarele reguli: (...)”

La data de **01-01-2021 Litera c) din alineatul (2), articolul 68, Capitolul II, Titlul IV** a fost modificată de Punctul 30, Articolul I din LEGEA nr. 296 din 18 decembrie 2020, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 1269 din 21 decembrie 2020 astfel:

„c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul personal afectate exercitării activității, rămase la încetarea activității;”,

normă legală care însă nu este incidentă tranzacției din anul 2016, în virtutea principiului general de drept tempus regit actum.

La art. 62 lit. m) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, forma în vigoare la data transferului de active, invocată în contestație, se stipulează:

„ART. 62 - Venituri neimpozabile

În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile:

(...) m) veniturile primite ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile și mobile din patrimoniul personal, altele decât câștigurile din transferul titlurilor de valoare și/sau aurului financiar prevăzute la cap. V - Venituri din investiții, precum și altele decât cele definite la cap. IX - Venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal;”

În conformitate cu prevederile pct. 42 al art. 7 din Legea nr. 227/2016 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, forma în vigoare la data transferului de active, noțiunea de **transfer** este definită, din punct de vedere fiscal, ca fiind **„orice vânzare, cesiune sau înstrăinare a dreptului de proprietate, schimbul unui drept de proprietate cu servicii ori cu un alt drept de proprietate, precum și transferul masei patrimoniale fiduciare în cadrul operațiunii de fiducie potrivit Codului civil;”**

Venitul net anual obținut din activități independente se determină în sistem real potrivit prevederilor art. 1 al art. 68 din Legea nr. 227/2016 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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. 68¹ și 69.

Conform prevederilor art. 68 alin. (2) lit. c) Cod fiscal, citat mai sus, **venitul brut** cuprinde **câștigurile din transferul activelor** din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității.

Facem trimitere și la prevederile **Ordonanței nr. 124 din 29 august 1998** republicată, privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale, care reprezintă **norma specială** în

domeniul organizării și funcționării cabinetelor medicale, respectiv art. 9 alin. (1) care precizează faptul că: „**Veniturile realizate din activitatea cabinetului medical se impozitează potrivit dispozițiilor legale privind impunerea veniturilor realizate din activitatea desfășurată pe baza de liberă inițiativă.**”,

iar în conformitate cu prevederile art. 7 pct. 14 din Codul fiscal, **entitate transparentă fiscal, cu/fără personalitate juridică** reprezintă „**orice asocieră, asocieră în participațiune, asocieri în baza contractelor de exploatare în participație, grup de interes economic, societate civilă sau altă entitate care nu este persoană impozabilă distinctă, fiecare asociat/participant fiind subiect de impunere în înțelesul impozitului pe profit sau pe venit, după caz;**”

Veniturile prezumate de OG nr. 124/1998 ca putând fi obținute de cabinetul medical sunt enumerate la art. 8, astfel:

- a) **servicii medicale prestate în baza contractului încheiat cu casa de asigurări de sănătate ori cu alte persoane fizice sau juridice;**
- b) **servicii medicale cu plată directă din partea beneficiarilor;**
- c) **donații și sponsorizări;**
- d) **activități de consiliere medicală;**
- e) **activități de învățământ și cercetare realizate direct sau prin contracte cu instituțiile de învățământ și de cercetare de stat sau private;**
- f) **alte surse obținute conform dispozițiilor legale, inclusiv cele provenind din valorificarea aparaturii proprii, uzată fizic sau moral, venituri care intră din punct de vedere fiscal sub incidența Codului fiscal.**

Codul civil ca normă de drept generală, forma din 2016, stipulează:

„Articolul 31

Patrimoniul. Mase patrimoniale și patrimonii de afectatiune

(1) **Orice persoană fizică sau persoană juridică este titulară a unui patrimoniu care include toate drepturile și datoriile ce pot fi evaluate în bani și aparțin acesteia.**

(2) **Acesta poate face obiectul unei diviziuni sau unei afectatiuni numai în cazurile și condițiile prevăzute de lege.**

(3) **Patrimoniile de afectatiune sunt masele patrimoniale fiduciare, constituite potrivit dispozițiilor titlului IV al cărții a III-a, cele afectate exercitării unei profesii autorizate, precum și alte patrimonii determinate potrivit legii.**

Articolul 32

Transferul intrapatrimonial

(1) **În caz de diviziune sau afectatiune, transferul drepturilor și obligațiilor dintr-o masă patrimonială în alta, în cadrul aceluiași patrimoniu, se face cu respectarea condițiilor prevăzute de lege și fără a prejudicia drepturile creditorilor asupra fiecărei mase patrimoniale.**

(2) **În toate cazurile prevăzute la alin. (1), transferul drepturilor și obligațiilor dintr-o masă patrimonială în alta nu constituie o înstrăinare.**

Articolul 33

Patrimoniul profesional individual

(1) **Constituirea masei patrimoniale afectate exercitării în mod individual a unei profesii autorizate se stabilește prin actul încheiat de titular, cu respectarea condițiilor de formă și de publicitate prevăzute de lege.**

(2) Dispozițiile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și în cazul măririi sau micșorării patrimoniului profesional individual.

(3) Lichidarea patrimoniului profesional individual se face în conformitate cu dispozițiile art. 1.941-1.948, dacă prin lege nu se dispune altfel.

În vederea raportării normelor legale la starea de fapt fiscală, redăm mai jos cronologia acesteia, astfel:

La data de **24.05.2016**, a fost încheiat **Contractul de transfer de active** între:

- Societatea Civilă Medicală „X” în calitate de vânzător, respectiv
- Dl. B , în calitate de vânzător și fideiusor,
- D-na. A , în calitate de vânzător și fideiusor și
- Centrul Medical U SRL, în calitate de cumpărător.

Obiectul principal al contractului sus-numit constă în faptul că „**Vânzătorul este de acord să transfere, iar Cumpărătorul este de acord să achiziționeze Afacerea și Activele Transferate, în schimbul Prețului Tranzacției**”.

Conform definițiilor acceptate de părțile contractante, rezultă că **afacerea** înseamnă „**prestarea de servicii medicale de tip ambulatoriu pentru specialitățile stabilite prin Autorizația Sanitară de Funcționare nr. ... din 28.03.2011, desfășurată de către X pe baza Resurselor Transferate, precum și Resursele Transferate, și care vor fi transferate către Cumpărător în conformitate cu prevederile prezentului Contract și prevederile legale aplicabile, prin transferul către Cumpărător a Resurselor Transferate**”.

Totodată conform definițiilor inserate în cuprinsul contractului, noțiunile de „**Activele Transferate**” sau „**Resursele Transferate**” înseamnă „**activele care fac obiectul prezentului Contract, incluzând oricare și toate bunurile mobile corporale și necorporale și drepturile aparținând X , precum și drepturile dlui ... și ale dnei ... legate de resursele folosite în Afacere**” care au fost identificate astfel:

(i) bunurile principale identificate în cadrul Anexei 1 (Lista Activelor Transferate), de la punctul 634 (inclusiv) până la finalul listei, incluzând mijloace fixe (bunuri mobile corporale și necorporale) și pentru evitarea oricărui dubiu, orice drepturi de proprietate intelectuală aparținând Vânzătorului/ dlui ... și ale dnei ... în legătură cu Afacerea,

(ii) alte bunuri/active conexe folosite în derularea Afacerii și care sunt identificate în Anexa 1, punctul 1 până la punctul 633, inclusiv, incluzând obiecte de inventar,

(iii) drepturile asupra Autorizațiilor care pot fi transferate,

(iv) drepturile în legătură cu Angajații Transferați, și

(v) drepturile în legătură cu Contractele Transferate și, în măsura în care este posibil

(vi) clientela asociată Afacerii (inclusiv Clienții Retail) și

(vii) beneficiul Polițelor de Asigurare, precum și

(viii) arhiva Vânzătorului privind cele menționate anterior.

Data transferului, conform definițiilor din Contractul de transfer de active, este **1 iulie 2016**, dată la care Afacerea /Activele Transferate va/vor fi transferată automat către Cumpărător.

De asemenea, noțiunea de „**Tranzacția**” înseamnă **vânzarea și cumpărarea, respectiv transferul/cesiunea Afacerii/Activelor Transferate** în termenii și condițiile prezentului Contract.

Prețul tranzacției a fost stabilit ca fiind echivalentul în lei a ... **EUR** (net de TVA), calculat la cursul de schimb RON/EUR publicat de Banca Națională a României în ziua precedentă datei efectuării fiecărei plăți, plata făcându-se în tranșe.

Din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală rezultă că SCM "X" emite **trei facturi** reprezentând contravaloarea prețului tranzacției, astfel:

- factura seria X nr. ... /**26.05.2016** reprezentând "Contravaloare prima rată conform contractului de transfer de active din data de 24.05.2016" în sumă de ... lei, (echivalentul a ... euro), încasată la data de 26.05.2016 în contul ... , deschis la ... Bank S.A.
- factura seria X nr. ... /**28.10.2016** reprezentând "Contravaloare a doua rată conform contractului de transfer de active din data de 24.05.2016" în sumă de ... lei, (echivalentul a ... euro), încasată la data de 01.11.2016 în contul ... , deschis la ... Bank S.A.
- factura seria X nr. ... /**30.10.2017** reprezentând "Contravaloare a treia rată conform contractului de transfer de active din data de 24.05.2016" în sumă de ... lei, (echivalentul a ... euro), încasată la data de 29.11.2017 prin virament bancar.

Învederăm că activitatea economică desfășurată de SCM "X", este reglementată de Titlul IV - Impozitul pe venit, Cap II - Venituri din activități independente din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal. În acest sens, veniturile realizate de SCM "X" se supun strict articolului 68 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate.

Ca o paranteză, subliniem că, așa cum s-a reținut în prezenta decizie, norma legală specială de reglementare a funcționării cabinetelor medicale - OG nr. 124/1998 - instituie impozitarea veniturilor conform **„dispozițiilor legale privind impunerea veniturilor realizate din activitatea desfășurată pe baza de liberă inițiativă.”**, respectiv așa cum am arătat supra, conform Codului fiscal: Titlul IV - Impozitul pe venit, Cap II - Venituri din activități independente din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

Or, raportându-ne la dispozițiile Codului fiscal, valabil la data operațiunilor conform Contractului de Transfer de Active (aplicabil fiind principiul general de drept tempus regit actum), rezultă că încadrarea legală a câștigului realizat din transferul activelor prin contractul de transfer de active încheiat la data de 24.05.2016, este cea prevăzută imperativ la art. 68, alin. (2), lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, situație în care contribuabilul avea obligația de a cuprinde câștigul din transferul activelor în venitul brut, atât în evidența contabilă, cât și în declarația anuală de venit - inițial petenții procedând în acest fel, ulterior reconsiderându-și poziția prin încadrarea câștigului în categoria veniturilor neimpozabile, bazat pe prevederile art. 62 lit. m) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care include în categoria veniturilor neimpozabile și **„veniturile primite ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile și mobile din patrimoniul personal (...).”**

Având în vedere cele două poziții antagonice ale organelor de inspecție fiscală și respectiv ale asociaților SCM "X", în legătură cu tranzacția derulată pe baza Contractului de Transfer de active, vom apela la reglementări ale unor **situații similare** identificate în normele legale emanate de Ministerul Sănătății și unitățile subordonate, analizând modul în care aceste autorități se raportează la transmisiunea praxisului unui medic de familie.

Astfel, în Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății la art. 64 sunt definiți următorii termeni:

- **patrimoniul de afectățune profesională** - totalitatea **bunurilor, drepturilor și obligațiilor medicului afectate scopului exercitării profesiei sale**, constituite ca o **fracțiune DISTINCTĂ a patrimoniului medicului**, separată de gajul general al creditorilor acestuia;

- **praxisul de medicină de familie** - reunește **patrimoniul de afectățune profesională (1)**, **infrastructura cabinetului (2)**, aflată în proprietatea sau în folosința medicului, și **clientela (3)**.

Subliniem în mod expres faptul că prin Contractul de Transfer de active s-au înstrăinat:

- bunurile principale identificate în cadrul Anexei 1 (Lista Activelor Transferate), de la punctul 634 (inclusiv) până la finalul listei, incluzând mijloace fixe (**bunuri mobile corporale și necorporale**) și pentru evitarea oricărui dubiu, orice drepturi de proprietate intelectuală aparținând Vanzătorului/ dlui ... și ale dnei ... în legătură cu Afacerea,

- alte bunuri/active conexe folosite în derularea Afacerii și care sunt identificate în Anexa 1, punctul 1 până la punctul 633, inclusiv, incluzând obiecte de inventar,

- drepturile asupra Autorizațiilor **care pot fi transferate**,

- drepturile în legătură cu Angajatii Transferati, și

- drepturile în legătură cu Contractele Transferate și, în măsura în care este posibil

- **CLIENTELA** asociată Afacerii (inclusiv Clienții Retail) și

- beneficiul Polițelor de Asigurare, precum și

- arhiva Vanzătorului privind cele menționate anterior.

Patrimoniul de afectățune este definit în Codul civil la art. 31 alin. 3, legiuitorul specificând expres că este cel afectat exercitării unei profesii autorizate, în timp ce Legea nr. 95/2006 subliniază, de asemenea, că reprezintă o fracțiune distinctă a patrimoniului medicului - articolele sunt citat mai sus.

Așadar acesta poate cuprinde, așadar, bunuri (fie ele mobile, imobile, corporale sau necorporale), drepturi și obligații constituite ca o **diviziune** a patrimoniului persoanei.

Așa cum rezultă din definițiile la care s-a făcut trimitere, clientela este inclusă în noțiunea de praxis, alături de patrimoniul de afectățune și infrastructura cabinetului medical.

Se observă că deși prin contestația formulată se precizează că prețul obținut este rezultatul plusvalorii adusă de profesionalismul, dedicarea, renumele dlui. B și ale dnei. A, plusvaloare concretizată și în clientelă, se observă că în privința clientelei, doctrina a apreciat (în materie comercială, cel puțin) că, deși comerciantul nu are un drept subiectiv asupra clientelei, clientela este **evaluată** în momentul transmiterii fondului de comerț și deci comerciantul consideră că are o clientelă proprie.

Factorii denatură a influența clientela pot fi:

- factorii *interni*, care fac parte din fondul de comerț și care pot fi obiectivi (de exemplu, amplasamentul, calitatea imobilizărilor productive) sau subiectivi (prin raportare la personalul întreprinderii, fidelitatea clienților, calitatea prestației efectuate, dinamismul), precum și

- factorii *externi*, care influențează clientela (între care se includ elementele legate de concurență, piața deținută etc.).

Pentru aceleași rațiuni ca și în materie comercială se poate aprecia că, deși medicul nu are un drept subiectiv asupra clientelei (cu atât mai mult cu cât prestarea serviciilor medicale se face cu respectarea unor condiții foarte stricte, prestarea serviciului de sănătate de către medic nu poate avea loc decât personal), în cazul transmiterii unui praxis, clientela deja

existentă este **evaluată** la momentul preluării și se poate afirma că un medic de familie are o clientelă proprie.

Subliniem că așa cum rezultă din Contractul de Transfer de active, asociații SCM nu au fost singurii medici care au prestat servicii medicale, nu se contestă calitățile profesionale ale celor noi medici asociați, însă trebuie subliniat că serviciile au fost prestate și de alți medici, probabil cu un înalt grad de profesionalism în condițiile în care în noțiunea de „active transferate” au fost incluse și „drepturile în legătură cu Angajatii Transferați” - aceștia nefiind părți ale aceluiași Contract de Transfer de activ, cumpărătorul optând pentru transferul acestora.

Astfel, la data transferului de active, clientela existentă la nivelul SCM nu este rezultatul exclusiv al celor doi asociați din cadrul SCM. Pentru aceleași rațiuni ca în materie comercială se poate aprecia că, deși medicul nu are un drept subiectiv asupra clientelei (cu atât mai mult cu cât prestarea serviciilor medicale se face cu respectarea unor condiții foarte stricte, prestarea serviciului de sănătate de către medic nu poate avea loc decât personal), în cazul transmiterii unui praxis, **clientela deja existentă este evaluată la momentul preluării** și se poate afirma că un medic (în cazul în speță SCM “X ”) are o clientelă proprie.

Este adevărat că nu se poate garanta transmiterea efectivă a clientelei către cel ce preia praxisul (pacienții fiind liberi să își aleagă medicul funcție de criterii personale), însă această problemă există și în materie comercială, **fără a fi de natură a diminua importanța evaluării clientelei.**

În lumina acestor precizări, rezultă posibilitatea evidențierii importanței patrimoniale a clientelei, pentru a puncta necesitatea referirii corespunzătoare la clientelă în cadrul unui contract de vânzare ce are ca obiect un praxis medical.

Din analiza Contractului de Transfer de active nu rezultă că se transferă doar clientela celor doi medici asociați, ci întreaga clientelă a SCM “X ” care nu are personalitate juridică, drepturile și obligațiile fiind asumate, de principiu, prin cei doi asociați.

Mai mult, transferul se referă inclusiv la drepturile asupra Autorizațiilor **care pot fi transferate**, drepturile în legătură cu Angajatii Transferați, precum și drepturile în legătură cu Contractele Transferate, beneficiul Polițelor de Asigurare, precum și arhiva Vânzătorului privind cele menționate anterior.

Învederăm că la dosarul cauzei se regăsește inclusiv solicitarea formulată de SCM “X ” (fără indicarea expresă a celor doi asociați) și Centrul Medical U formulată către Casa de Asigurări de Sănătate Timiș prin care se aduce la cunoștința celei din urmă faptul că „*la data de 24 mai 2016 X și U au încheiat un contract de transfer de active (Contractul de Transfer) în baza căruia X a transferat toate activele, resursele, angajații și colaboratorii prin intermediul cărora X a desfășurat activități medicale pe raza județului Timiș, inclusiv toate cele aferente deservirii relației comerciale contractuale cu CAS Timiș*”, solicitându-se aprobarea transferului contractelor încheiate de X cu CAS Timiș către U - filele 208 - 209 de la dosarul cauzei.

De asemenea, în cuprinsul Contractului de transfer de active sunt stipulate o serie de clauze, care în situația netransferării anumitor medici din Top 10 sau netransferarea anumitor clinici din Top 20 clienți, conduce la modificarea prețului de vânzare, prin suplimentarea unei rate din cele stabilite de comun acord; spre exemplu prezentăm un extras din pct. 3.5 din Contract unde stipulat că:

„In cazul în care la Data Finalizării Tranzacției nu se transfera anumiți clienți din Top 20 Clienți Corporate, dar fiecare dintre acești clienți netransferati este înlocuit de către Vanzator/ Dna (inclusiv în calitate de manager al Afacerii transferate desemnat de către Cumpărător pe perioada de 12 luni de la Data Transferului) cu un alt client/sau cel multi alți doi clienți, suma cu care s-a diminuat Rata A Doua din Preț, conform art. 3.4 (a) de mai sus, în considerarea respectivilor clienți netransferati, va fi recuperata de Vanzator prin suplimentarea corespunzătoare de către Cumpărător a celei de A Treia Rate de Preț.

Se va considera ca un client din Top 20 Clienți Corporate netransferat la Data Finalizării Tranzacției este înlocuit corespunzător, dacă clientul/clientii indicat(i) a-l înlocui conform celor de mai sus generează, cumulativ (pentru situația în care clientul netransferat este înlocuit de doi clienți), pe o perioadă de șase luni de la Data Finalizării Tranzacției un venit mediu lunar de minim 90% din venitul mediu lunar generat de clientul înlocuit în ultimele trei luni anterioare Datei Transferului.

O înlocuire parțială a clienților netransferati, va determina o majorare aferentă a Ratei a Treia din Preț cu suma reținută din Rata a Doua din Preț în considerarea clientului înlocuit (ex. din 3 clienți din Top 20 Clienți Corporate netransferati, doar 2 au fost înlocuiți corespunzător conform celor de mai sus astfel încât Rata Trei de Preț se va majora în considerarea respectivilor 2 clienți înlocuiți corespunzător). (...)

Faptul că asociații SCM și-au asumat prin **Contractul de Transfer de active** o clauză de neconcurență așa cum rezultă din contestație și respectiv art. 13.1 din Contract, nu are nicio relevanță în cauza supusă soluționării, această clauză nefiind o specifică doar acestui tip de contract, ea practicându-se, spre exemplu, inclusiv în contractele individuale de muncă.

Revenind la starea de fapt fiscală analizată, concluzia organului competent în soluționarea contestației este că **prin Contractul de Transfer de active s-a înstrăinat PRAXISUL SCM “X ”**, susținerile din contestația formulată având scopul de a denatura fondul problemei supuse analizei autorității fiscale.

În ceea ce privește argumentul petenților că pentru a reprezenta o componentă a patrimoniului Societății Civile Medicale se impune ca:

a) în primul rând, fondul de comerț, trebuie să aparțină acestei societăți civile; în situația de față aparținând persoanelor fizice: dl. B și dna. A ;

b) în al doilea rând, legislația fiscală și contabilă să permită evidențierea/impozitarea unei atare componente,

organul competent în susținerea contestației raportat la raționamentul logic - juridic expus anterior, nu poate ține cont de aceste susțineri deoarece:

- așa cum s-a demonstrat a fost înstrăinat praxisul SCM “X ”; or, a susține că „Activele Transferate” sau „Resursele Transferate” astfel cum sunt definite de părți la cap. I „DEFINIȚII ȘI INTERPRETARE” din Contract, excede cadrului legal, nefiind posibil ca, spre exemplu drepturile în legătură cu angajații Transferați sau drepturile în legătură cu Contractele Transferate, să aparțină exclusiv celor doi asociați fără nicio legătură cu SCM (de altfel, simplul fapt că există posibilitatea majorării ratei a treia, în cazul netransmiterii angajaților din Top 10 Medici, indică faptul că nu aparțin celor doi asociați);

- și în ceea ce privește clientela, aceasta nu este apanajul exclusiv al celor doi asociați, fapt care a fost analizat în cuprinsul prezentei;

- referitor la argumentul de la lit. b) învedereăm că transferul praxisului SCM intră sub incidența normelor legale emise de Ministerul Sănătății, însă reglementarea prețului de vânzare intră sub incidența normelor legale fiscale, respectiv a dispozițiilor Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2016, mai exact dispozițiile privind materia impozitului pe venit.

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus prezentate, rezultă că, **în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au inclus veniturile obținute urmare încheierii Contractul de Transfer de active în componența venitului brut**, astfel cum este reglementat la art. 68 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III.B.2 Cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara o reprezintă analizarea legalității încadrării întregii sume obținută în baza contractului de transfer de active în categoria câștigurilor reglementate de art 68 alin. (2) lit c) Cod fiscal raportat la principiul legalității impunerii

În vederea verificării încălcării sau nu a principiului legalității impunerii, organul competent în soluționarea contestației va avea în vedere starea de fapt fiscală prezentată atât prin contestație, cât și în RIF ce a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, reluată de altfel și la punctul B.1 al prezentei decizii, generată de încheierea Contractului de Transfer de Active încheiat la data de 24.05.2016, părțile contractante fiind:

- pe de-o parte:
 - Societatea Civilă Medicală „X ” în calitate de vânzător, respectiv
 - Dl. B , în calitate de vânzător și fideiusor
- D-na. A , în calitate de vânzător și fideiusor și
- pe de altă parte:
 - Centrul Medical U SRL, în calitate de cumpărător.

Clauzele contractuale au fost de asemenea prezentate succint, în măsura în care au influență asupra dispozițiilor fiscale a căror aplicabilitate a fost verificată de organele de inspecție fiscală, conform competențelor cu care sunt investite.

Învvedereăm că autoritatea fiscală nu are posibilitatea de a interveni în contractul în cauză, în acest sens dispozițiile Codului civil fiind clare, la art. 1270 stipulându-se că:

„Art 1270 Forța obligatorie

(1) Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.

(2) Contractul se modifică sau încetează numai prin acordul părților ori din cauze autorizate de lege.”

Valabilitatea Contractului este confirmată inclusiv prin transferarea de către CAS Timiș a drepturile asupra Autorizațiilor de la SCM “X ” la Centrul Medical U SRL.

Astfel, părțile nu au individualizat un preț pentru fiecare activ din cele enumerate în cadrul definiției noțiunilor de „Activele Transferate” sau „Resursele Transferate”, reprezentând:

- bunurile principale identificate în cadrul Anexei 1 (Lista Activelor Transferate), de la punctul 634 (inclusiv) până la finalul listei, incluzând mijloace fixe (**bunuri mobile corporale și necorporale**) și pentru evitarea oricărui dubiu, orice drepturi de proprietate intelectuală aparținând Vânzătorului/ dlui ... și ale dnei ... în legătură cu Afacerea,

- alte bunuri/active conexe folosite în derularea Afacerii și care sunt identificate în Anexa 1, punctul 1 până la punctul 633, inclusiv, incluzând obiecte de inventar,
- drepturile asupra Autorizațiilor **care pot fi transferate**,
- drepturile în legătură cu Angajații Transferați, și
- drepturile în legătură cu Contractele Transferate și, în măsura în care este posibil
- **CLIENTELA** asociată Afacerii (inclusiv Clienții Retail) și
- beneficiul Polițelor de Asigurare, precum și
- arhiva Vânzătorului privind cele menționate anterior.

Astfel, **„Activele Transferate”** sau **„Resursele Transferate”** care au fost definite conform Contractului din 24.05.2016 - care reprezintă legea părților, ca reprezentând **„activele care fac obiectul prezentului Contract, incluzând oricare și toate bunurile mobile corporale și necorporale și drepturile aparținând X , precum și drepturile dlui ... și ale dnei ... legate de resursele folosite în Afacere”** care au fost enumerate supra, au fost transferate la un **preț total pentru întregul praxis**, care a fost stabilit și acceptat la data semnării contractului, valoarea tranzacției constând preluarea întregii afaceri care constituie baza de impozitare în cazul impozitului pe venit conform art. 68 alin. 2 lit. c) din Legea nr. 227/2015, normă legală care nu comportă nicio o problemă de interpretare.

După cum rezultă din cuprinsul actelor administrativ fiscale contestate și a RIF care a stat la baza acestora, transferul activelor, a fost încadrat de inspecția fiscală la art. 68, alin. (2), lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organul de control, făcând trimitere la normele de aplicare doar în ceea ce privește definiția patrimoniului așa cum a fost ea explicată la punctul 7 (8) din Normele metodologice de aplicare a Titlului IV din Legea 227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016.

Or, așa cum corect a fost descris în Raportul de inspecție fiscală, articolul 68 alin. (2), lit.c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal stabilește ca VENIT BRUT câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității, continuând mai departe cu definiția patrimoniului așa cum a fost ea explicată la punctul 7 (8) din Normele metodologice de aplicare a Titlului IV din Legea 227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016.

În consecință, încadrarea legală a bazei de impozitare la impozitul pe venit a avut în vedere raportarea la Lege (L227/2015 privind Codul Fiscal) și nu la Hotărârea de Guvern, așa cum în mod eronat apreciază petenții la acest capăt de cerere din contestație.

Argumentele prezentate la punctul III.B.1 al prezentei decizii sunt aplicabile *mutatis mutandis* și la acest capăt de cerere, așa cum s-a demonstrat în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au aplicat dispozițiile art. 68 alin. 2 lit. c) Cod fiscal, aprobat printr-o lege - act juridic cu valoarea superioară unei hotărâri de Guvern, nefiind identificată în HG nr. 1/2016 nicio adăugare la textul stipulat în lege, motiv pentru care Decizia nr. 5 din 14 iulie 1992 a Curții Constituționale, invocată în contestație, nu are nicio relevanță în acest caz.

III.B.3 Cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara o reprezintă analizarea legalității constituirii bazei impozabile determinată de organele de inspecție fiscală aferent anului 2016, raportat la încadrarea unor cheltuieli în categoria celor nedeductibile.

În fapt, referitor la anul 2016, organele de control au identificat că pentru fiecare asociat pentru întreaga activitate desfășurată în cadrul centrului medical au fost stabilite plăți anticipate în contul impozitului pe venit în sumă de ... lei.

Din verificarea Registrului jurnal de încasări și plăți, s-au constatat următoarele sume:

2016	Declarat	Înregistrat în contabilitate	Stabilit de control	Diferențe stabilite de control
Venit brut	...	...	...	...
Cheltuieli deductibile	...	...	...	...
Venit net/pierdere	...	...	...	...

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența contabilă s-au înregistrat venituri încasate în sumă totală de ... lei. În declarația anuală de venit cod 204, **rectificativă**, depusă pentru anul 2016, înregistrată la organul fiscal competent cu nr. ... /09.05.2019, SCM "X" declară venit brut în sumă de ... lei.

Diferența de venit în sumă de ... lei reprezintă venit considerat de petenți ca fiind neimpozabil (conform stării de fapt generate de încheierea Contractului de Transfer de active din 24.05.2016 - analizată în cuprinsul prezentei, concluzia fiind că se încadrează în prevederile art. 68 alin. 2 lit. c Cod fiscal).

Din verificarea **cheltuielilor**, organele de inspecție fiscală au identificat înregistrate în **evidența contabilă** cheltuieli în sumă totală de ... lei, iar în **declarația anuală de venit cod 204 depusă pentru anul 2016, rectificativă**, contribuabilul cheltuieli deductibile în sumă de ... lei. Diferența în sumă de ... lei reprezintă:

- suma de ... lei, cheltuieli **nedeductibile** fiscal considerate de contribuabil, reprezentând: Impozit pe venit achitat organului fiscal, cheltuieli cu rata de credit, contribuții CAS/CASS, cheltuieli cu combustibilul, rata leasing ... , etc, ce nu reprezintă cheltuială deductibilă;
- suma de ... lei, cheltuială **deductibilă** fiscal conform art. 68, alin. (4), lit d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare în anul 2016, reprezentând amortizarea mijloacelor fixe achiziționate, pentru care contribuabilul prezintă fișele mijloacelor fixe, fiind înregistrate în registrul inventar.

Față de cheltuielile deductibile declarate în declarația anuală de venit cod 200, organul de control stabilește **suplimentar cheltuieli nedeductibile în sumă de... lei**, reprezentând 50% din cheltuielile cu închirierea autoturismului ... , în baza contractului de leasing operațional, nr. ... /28.10.2016, încheiat cu ... SRL și cu închirierea autoturismului ... în baza contractului de leasing operațional, nr. ... /22.11.2016, încheiat cu ... SRL care nu se încadrează pe excepțiile prevăzute de art. 68 alin.(7) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările valabile în anul 2016; nefiind prezentate documente justificative din care să rezulte că vehiculele achiziționate sunt utilizate *exclusiv* pentru activitatea economică.

Astfel, organele de inspecție fiscală au recunoscut ca și cheltuieli deductibile conform prevederilor art. 68 alin.4) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal cheltuielile în sumă de ... lei.

Prin contestația formulată, petenții reclamă, în principal, faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont în determinarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente anului 2016, de quantumul cheltuielilor deductibile înregistrate în evidența contabilă a societății civile medicale, ci au avut în vedere suma cheltuielilor deductibile recalculată cu ocazia depunerii declarației rectificative, motiv pentru care în opinia acestora, au fost încălcate prevederile art. 113 alin. (2) lit. b) și lit. i) Cod procedură fiscală, care impun verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului și stabilirea corectă a bazei de impozitare, solicitând reanalizarea modului de determinare a bazei impozabile aferentă anului 2016 - anexându-se situația din care rezultă calculul inițial al impozitului pe venit, factura nr. TZA-... -2016 din data de 31.10.2016, emisă de SCA ... și dovada plății acesteia, precum și situația cheltuielilor cu amortizarea pe anul 2016.

În considerarea dispozițiilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„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:

*(...) 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;*

rezultă că unul din obiectivele inspecției fiscale este 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.

Așa cum rezultă din cuprinsul RIF, organele de inspecție fiscală au identificat neconcordanțe între evidența contabilă și declarația rectificativă depusă la autoritatea fiscală.

Cu ocazia formulării contestației, petenții au depus împreună cu contestația o situația din care rezultă calculul inițial al impozitului pe venit, factura nr. TZA-... -2016 din data de 31.10.2016, emisă de SCA ... și dovada plății acesteia, precum și situația cheltuielilor cu amortizarea pe anul 2016.

Având în vedere că în procedura administrativă de soluționare a contestației, legiuitorul a conferit dreptul contestatarilor de a depune mijloace de probă, aspect reglementat la art. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală care stipulează:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau imputerniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

DGRFP Timișoara cu adresa nr. TMR_DGR ... /06.09.2021, în considerarea principiului contradictorialității și având în vedere argumentele din motivarea contestației, precizate la pct. II.3.1. „Baza impozabilă aferentă anului 2016 a fost determinată în mod greșit” în considerarea dispozițiilor art. 113 alin. (2) lit. i) din Codul de procedură fiscală și având în vedere că petenții au uzat de dispozițiile art. 276 alin. (4) Cod de procedură fiscală, sens în

care au depus documente noi în susținerea contestației conținute de Anexa nr. 7 la contestație - în legătură cu serviciile achiziționate de SCM "X" de la SCA ... , descrise în documentul intitulat „CENTRUL MEDICAL X - Vânzare către R - Fișa de timp”, a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Timiș analizarea susținerilor și a mijloacelor de probă depuse în susținerea contestației, având în vedere jurisprudența constantă a ÎCCJ, conform căreia instanța supremă s-a raportat în decursul timpului la contracte încheiate în formă simplificată, comanda urmată de executare, a se vedea Deciziile nr. ... /2014, nr. ... /2014, nr. ... /2018 (legiuitorul precizând de altfel în legislația fiscală - într-adevăr în cazul TVA - faptul că „*prin contract se înțelege și comanda, urmată de executarea acesteia*” - OMFP 103/2016), argumente logico - juridice care sunt aplicabile *mutatis mutandis* și în legătură cu capătul de cerere descris mai sus.

Pe cale de consecință, având în vedere precizările de mai sus și raportat la prevederile art. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală coroborat cu disp. art. 68 din Codul fiscal, s-a solicitat organelor de inspecție fiscală să procedeze la analizarea cheltuielii în sumă de ... lei înscrisă în factura TZA-... -2016 din data de 31.10.2016, precizând dacă există cerințe prevăzute de legea fiscală pe care petenta nu le îndeplinește, situație în care s-ar justifica reconsiderarea cheltuielii în cauză ca fiind deductibilă, urmând să transmită punctul său de vedere și să calculeze obligațiile fiscale care rezultă din considerarea cheltuielii înscrise în factura nr. TZA-... -2016 din data de 31.10.2016, ca fiind deductibilă.

Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Timiș a răspuns solicitării cu adresa nr. TMG_AIF ... /11.10.2021, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR 2... 3/13.10.2021, precizând următoarele:

„- în analiza contestației, organul de control a analizat documentul intitulat "CENTRUL MEDICAL X - Vânzare către R - Fișa de timp", precum și factura TZA-... -2016 din data de 31.10.2016 și a propus respingerea acestui capăt de cerere ca fiind neîntemeiat și nemotivat. - (...) contribuabilul **nu depune mijloacele legale de probă** în susținerea cheltuielilor efectuate în baza facturii TZA-... -2016 din data de 31.10.2016, **respectiv un contract cu SC ... , fișa de timp depusă nu reflectă realitatea operațiunii. Mai mult, nu prezintă factura în cauză în timpul controlului spre a fi analizată în conformitate cu prevederile legale considerând-o nedeductibilă la calculul impozitului pe venit. Ulterior, prin contestație solicită ca această cheltuială să se considere deductibilă, atunci când organul de control nu mai poate uza de pârghiile legale de analiză a acestei cheltuieli** (solicitare de documente suplimentare, verificare încrucișată etc).”

Văzând precizările organului de inspecție fiscală, organul competent de soluționare a contestației reține în primul rând că dreptul de a depune mijloace de probă în procedura administrativă este consacrat printr-o lege publicată în Monitorul Oficial al României, devenită opozabilă *erga omnes*, indiferent că este vorba de contribuabili sau de autoritatea fiscală, în acest caz.

Neluarea în considerare a unui mijloc de probă depus cu girul legiuitorului ar conduce la încălcarea dreptului la apărare al contribuabilului consacrat prin Convenția Europeană a Drepturilor Omului, la care România a aderat.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că cheltuiala înscrisă în factura nr. TZA-... -2016 a fost încadrată de petenți în mod diferit, organele de inspecție fiscală consemnând în RIF că din verificarea cheltuielilor, organele de inspecție fiscală au identificat diferențe între cheltuielile înregistrate în evidența contabilă și cele din declarația anuală de venit cod 204 depusă pentru anul 2016, rectificativă.

Însă, în situația în care petenții au prezentat mijloace de probă noi în vederea stabilirii corecte a stării de fapt fiscale în integralitatea ei, indiferent de efectul fiscal pasibil să-l producă, organul competent în soluționarea contestației nu poate ignora acest aspect.

Având în vedere că DGRP Timișoara i-a oferit posibilitatea organului de inspecție fiscală de a se pronunța asupra mijloacelor de probă depuse în legătură cu deductibilitatea cheltuielii înscrisă în factura nr. TZA-... -2016 din data de 31.10.2016 emisă de SCA ... , însă acesta a considerat că nu mai poate uza, ulterior finalizării inspecției fiscale, de pârghiile legale de analiză a acestei cheltuieli (solicitare de documente suplimentare, verificare încrucișată etc) conform precizărilor din adresa sus - menționată.

Mai mult, precizarea organelor de inspecție fiscală din adresa de răspuns, respectiv că în lipsa unui contract încheiat de petenți cu SCA ... , nu este demonstrată realitatea operațiunii, fără a-și exprima punctul de vedere la trimiterile din adresa nr. TMR_DGR ... /06.09.2021, respectiv la jurisprudența ÎCCJ, conform căreia instanța supremă s-a raportat în decursul timpului la contracte încheiate în formă simplificată, comanda urmată de executare, a se vedea Deciziile nr. ... /2014, nr. ... /2014, nr. ... /2018 (de altfel, inclusiv în legislația fiscală - într-adevăr în cazul TVA - se stipulează faptul că „prin contract se înțelege și comanda, urmată de executarea acesteia” - OMFP 103/2016), nu este susținută din punct de vedere faptic și legal.

De altfel, în legătură cu forma de exprimare a consimțământului, Codul civil statuează la art. 1240 alin. (1) că „*Voința de a contracta poate fi exprimată verbal sau în scris.*”

Învedereăm că, DGRFP Timișoara a revenit cu adresa nr. TMR_DGR ... /24.11.2021, solicitând Inspecției Fiscale precizarea sumei reprezentând impozit pe venit și contribuții aferente bazei suplimentare rezultate ca urmare a neacordării dreptului de deducere al cheltuielii în sumă de ... lei înscrisă în factura TZA-... -2016 din data de 31.10.2016, referitor la fiecare asociat din cadrul SCM.

Inspecția Fiscală a răspuns cu adresa TMG_AIF ... /08.12.2021, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /10.12.2021, aducând la cunoștința organului de soluționare a contestației următoarele:

- în contestația formulată de petenți, la CAP 11.3.1, aceștia nu precizează cuantumul sumei contestate, ci prezintă cu titlu de exemplificare, printre altele și “*suma achitată pentru serviciile de consultanță aferente efectuării transferului de active*”, sume cu care contribuabilul a diminuat el însuși baza impozabilă aferentă anului 2016 declarată în Declarația anuală de venit;

- în contestație, petenții NU solicită diminuarea bazei impozabile cu suma de ... lei, nu prezintă motive de fapt și de drept care să facă referire la suma de ... lei;

- factura TZA-... -2016 din data de 31.10.2016, nu a făcut obiectul inspecției fiscale, nu a fost cuprinsă la cheltuieli deductibile de contribuabil, nu a fost verificată în timpul controlului, nefiind respinsă de la cheltuieli de organul de control, astfel încât nu este posibilă precizarea “cuantumului impozitului pe venit și al CASS aferente bazei impozabile suplimentare rezultate ca urmare a neacordării dreptului de deducere” deoarece, această factura nu a fost respinsă de la deductibilitate de organele de control, impozitul pe venit calculat suplimentar pe anul 2016 de organul de control nefiind majorat prin respingerea de la deductibilitate în timpul controlului a facturii sus menționate;

- contribuabilul nu a prezentat factura în cauza în timpul controlului spre a fi analizată în conformitate cu prevederile legale considerând-o el însuși nedeductibilă la calculul impozitului pe venit. Ulterior, prin contestație, contribuabilul solicită ca aceasta cheltuială să

se considere deductibilă, atunci când organul de control nu mai poate uza de pârghiile legale de analiza a acestei cheltuieli (solicitare de documente suplimentare, verificare încrucișată, etc.);

- referitor la dispozițiile art. 113 alin 2 lit i) din Legea nr. 207/2015, organul emitent al actelor administrativ fiscale arată că organul de control a respectat întocmai prevederile legale în ceea ce privește stabilirea diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală DECLARATĂ de către contribuabil, factura TZA-... -2016 din data de 31.10.2016 în cuantum de ... lei, nefiind cuprinsă de contribuabil în declarația anuală de venit aferentă anului 2016.

În consecință, organele de control subliniază faptul că petenții Nu solicită diminuarea bazei impozabile cu suma de ... lei, ci exemplifică valoarea cu care SCM X a diminuat valoarea cheltuielilor deductibile (împreună cu alte cheltuieli cu titlu de exemplificare), astfel ca precizarea diferenței cu care *“s-ar diminua”* impozitul pe venit / CASS în cazul diminuării bazei impozabile NU este relevantă.

Având în vedere argumentele organelor de inspecție fiscală, se reține că în cauză sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

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

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

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

Se reține faptul că petenții deși contestă în totalitate obligațiile suplimentare stabilite prin actele administrativ fiscale contestate, argumentele prezentate în contestație sunt cu titlu general, nefiind prezentate toate documentele care ar fi condus la stabilirea unei alte situații decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală cu ocazia controlului (la dosarul cauzei neregăsindu-se, refereritor la mijloacele de probă noi depuse împreună cu contestația, **contractul** încheiat cu SCA ...).

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

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de

prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei

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

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

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

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

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(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”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorii sunt este cei care invocă în sprijinul pretențiilor lor 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 contestatorilor.

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

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: *„În ceea ce privește soluția de respingere a contestației [...] este de observat faptul că recurenta reclamantă 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 [...]”.*

Se reține faptul că petenții, deși contestă în integrum decizia de impunere, în legătură cu obligațiile fiscale aferente anului 2016, nu aduce argumente referitoare la acest capăt de cerere susținute cu documente justificative raportate la temeiuri de drept incidente (argumentația din contestație referind, în principal, la contractul de transfer de active și implicațiile contabile și fiscale ale acestuia, inclusiv prin prisma dreptului comun în materie - organul de soluționare analizând această argumentație), motivele prezentate nefiind suficiente pentru soluționarea favorabilă a contestației.

Mai mult, din raportul de inspecție fiscală, în ceea ce privește determinarea bazei impozabile aferente anului 2016, se reține că organul de control descrie cheltuielile înregistrate în evidenta contabilă, respectiv, în registrul jurnal de încasări și plăți, cheltuielile deductibile declarate în declarația anuală de venit și explică diferența între cheltuielile înregistrate și cele cheltuielile deductibile declarate.

În conformitate cu prevederile art. 113 alin. 2 lit b) din Legea nr. 207/2015 privind codul de procedură fiscală, organul de control a procedat la verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului. Astfel se constată că în Registrul Jurnal de încasări și plăți, în anul 2016, contribuabilul înregistrează la cheltuieli în sumă totală de ... lei (... lei plățiți numerar și ... plățiți din conturi bancare).

În anul 2016, contribuabilul declară în declarația anuală de venit CHELTUIELI DEDUCTIBILE în sumă totală de ... lei, rezultând astfel o diferență de ... lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți dar, considerate nedeductibile de contribuabil și nedecarate (în mod corect) în declarația anuală de venit.

Diferența stabilită nedeductibilă de contribuabil în sumă de ... lei reprezintă:

- suma de ... lei, cheltuieli nedeductibile fiscal considerate de contribuabil, reprezentând: impozit pe venit achitat organului fiscal, cheltuieli cu rata de credit, contribuții CAS/CASS, cheltuieli cu combustibilul, rata leasing ... , etc, ce nu reprezintă cheltuielă deductibilă.

- suma de ... lei, cheltuielă deductibilă fiscal conform art. 68, alin. (4), lit. d) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal valabil în anul 2016, reprezentând amortizarea mijloacelor fixe achiziționate, pentru care contribuabilul prezintă fisele mijloacelor fixe, fiind înregistrate în registrul inventar.

Se reține astfel că suma de ... lei, reprezentând cheltuielă totală nedeductibilă, a fost considerată ca fiind cheltuielă nedeductibilă chiar de contribuabil, nu de organele de inspecție fiscală. Cheltuielă nedeductibilă de ... lei a fost DIMINUATĂ cu suma de ... lei, reprezentând amortizarea anuală a mijloacelor fixe achiziționate, și care a fost acceptată de organul de control ca fiind cheltuielă DEDUCTIBILĂ din punct de vedere fiscal, fiind astfel diminuată cheltuielă nedeductibilă până la valoarea de ... lei.

Față de cheltuielile deductibile declarate în declarația anuală de venit cod 200, organul de control a stabilit suplimentar cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei, reprezentând 50% din cheltuielile cu închirierea autoturism ... , în baza contractului de leasing operațional, nr. ... /28.10.2016, încheiat cu ... SRL și cu închirierea autoturism ... în baza contractului de leasing operațional, nr. ... /22.11.2016, încheiat cu ... SRL care nu se încadrează pe excepțiile prevăzute de art. 68 alin.(7) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările valabile în anul 2016; contribuabilul deducând integral cheltuielile cu leasingul autoturismelor ce nu depășesc 3500 kg. și care nu au mai mult de 9 scaune, fără a întocmi documente justificative din care să rezulte că vehiculele achiziționate sunt utilizate exclusiv pentru activitatea economică.

În conformitate cu art. 113 alin. 2 lit.i) din Codul de procedură fiscală, **organul de control a procedat în mod corect și legal la stabilirea corectă a bazelor de impunere stabilind diferențe în plus față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil și nu față de sumele înregistrate de contribuabil în evidența contabilă**, așa cum eronat se susține prin contestația formulată, astfel că și în legătură cu acest apăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

III. B.4 Cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara o reprezintă analizarea legalității constituirii bazei impozabile determinată de organele de inspecție fiscală raportat la aprecierea conform căreia cheltuielile înregistrate cu utilizarea autoturismelor ... și ... sunt deductibile doar în procent de 50%

În fapt, în perioada 2016 - 2018, SCM „X ” a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu închirierea autoturismului ... , în baza contractului de leasing operațional, nr. ... /28.10.2016, încheiat cu ... SRL și cu închirierea autoturismului ... în baza contractului de leasing operațional, nr. ... /22.11.2016, încheiat cu ... SRL, pe care le-a considerat integral deductibile, cu consecința diminuării bazei impozitului pe venit.

Cu ocazia inspecției fiscale, în lipsa prezentării unor documente doveditoare în justificarea deductibilității integrale a acestor cheltuieli, organele de control au stabilit că aceste cheltuieli

sunt deductibile în procent de 50%, motivat de neprezentarea documentelor justificative de natura mijloacelor de probă, stabilind suplimentar următoarele cheltuieli nedeductibile: suma de... lei (aferent anului 2016), suma de ... lei (aferent anului 2017) și suma de ... lei (aferent anului 2018).

Cu ocazia formulării contestației, petenții arată că în timpul inpecției fiscale nu le-au fost solicitate documente justificative în legătură cu acest capăt de cerere, depunând în probațiune foi de parcurs pentru cele două autovehicule - Anexa nr. 8 la contestație.

În drept, 68 alin.(7) lit. k) Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Articolul 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. 68¹ și art. 69.

(...) (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:

(...) k) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

În cazul vehiculelor rutiere motorizate, aflate în proprietate sau în folosință, care nu fac obiectul limitării deducerii cheltuielilor, se vor aplica regulile generale de deducere.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin normele metodologice date în aplicarea art. 68;”

HG nr. 1/2015 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

7. (...)

(7) În sensul prevederilor **art. 68 alin. (7) lit. k)** din Codul fiscal, **regulile de deducere, termenii și expresiile prevăzute, condițiile** în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității au semnificațiile prevăzute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 alin. (6) din Codul fiscal din titlul VII Taxa pe valoarea adăugată.

Dacă vehiculele respective nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității, se limitează la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate conform art. 68 alin. (4) și (5) din Codul fiscal legate de aceste vehicule, cu excepția cheltuielilor privind amortizarea pentru care se aplică regulile privind amortizarea prevăzute la art. 28 titlul II din Codul fiscal, după caz. În cadrul cheltuielilor supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile fiecărui vehicul, inclusiv cele reprezentând: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinietă etc.

În vederea acordării **deductibilității integrale** la calculul venitului net anual, justificarea utilizării vehiculelor se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea **foii de parcurs** care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

De asemenea, la pct. 68 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„SECȚIUNEA a 2-a - Limitări speciale ale dreptului de deducere

68. (1) În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate **exclusiv** în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este **obligatia persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină **cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

(...) (8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal

este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală. ”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de necesitatea utilizării acestora **în scopul desfășurării activității** în vederea realizării de venituri, necesitate pe care **contribuabilul este dator să o justifice**, iar în categoria cheltuielilor deductibile intră și cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate.

Se reține că 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, conform alin. (1) al art. 68 din Codul fiscal; condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate pentru a fi considerate deductibile sunt cele prevăzute la alin. (4) al art. 68 din aceeași normă legală. Cheltuielile care nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității independente nu sunt deductibile.

În sensul prevederilor art. 68 alin. (7) lit. k) din Codul fiscal, se reține că **regulile de deducere, termenii și expresiile prevăzute, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității au semnificațiile prevăzute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 alin. (6) din Codul fiscal din titlul VII Taxa pe valoarea adăugată.**

Din prevederile legale arătate anterior rezultă, ca regulă generală, că în perioada supusă inspecției fiscale nu erau admise la deducere cheltuielile care nu erau aferente utilizării exclusive în scopul afacerii, deductibilitatea acestora fiind limitată la 50% din valoarea acestora.

Excepțiile de la regula expusă anterior, pentru care se poate admite deducerea integrală, se aplică funcție de informațiile și documentele întocmite de fiecare contribuabil, între care se enumeră foaia de parcurs completată cu datele prevăzute de lege.

Având în vedere că legiuitorul a făcut trimitere la dispozițiile din domeniul TVA, vom avea în vedere, în scopul analizării cauzei supuse soluționării, și modul de interpretare al **Curții de Justiție a Uniunii Europene**, astfel:

În jurisprudența Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a reținut în mod constat că evenimentul generator al taxei, al exigibilității și al posibilității de deducere a acesteia este legat de efectivă livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor (Hotărârea din 26 mai 2005, Antonio Jorge, C-536/03, Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel Gmb H, C-152/02). O persoană înregistrată în scopuri de T.V.A. are dreptul la deducere în măsura în care intenția de a desfășura activitatea economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, din care rezultă că **achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.**

În cauza C-.../95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că **distincția** dintre **exercitarea dreptului** de deducere a TVA **și demonstrarea** acestuia la controalele ulterioare este **inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA**, iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce a fost exercitat de către persoana impozabilă, în acest sens, s-a avut în vedere că, legislația comunitară recunoaște statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să-și stabilească acest drept.

De asemenea, în cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa și în cauza C-268/83 Rompelman, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că este **obligatia persoanei care solicită deducerea** taxei pe valoarea adăugată să **demonstreze** că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, deoarece dispozițiile art.4 din Directiva 112/2006/CE nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura o activitate economică în scopul realizării de operațiuni taxabile. Mai mult decât atât, s-a considerat că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Din cuprinsul art.168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2000 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată rezultă că, pentru a beneficia de dreptul de deducere, este necesar, pe de parte, ca persoana interesată să fie persoană impozabilă în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile și serviciile în cauză să **fie utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile**, iar potrivit dispozițiilor art.9 alin.(1) din directiva menționată, noțiunea de persoană impozabilă este definită în raport cu noțiunea de activitate economică pentru care se recunoaște dreptul de deducere, chiar dacă bunurile achiziționate nu sunt utilizate imediat pentru această activitate, dacă însă este confirmată de elemente obiective intenția că investițiile s-au efectuat în considerarea de operațiuni care dau naștere dreptului de deducere, astfel cum s-a statuat în jurisprudența comunitară (Hotărârea din 3 martie 2005, Hotărârea din 29 noiembrie 2012 dată de SC G.V.M. SRL).

Se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și chiar dacă justificarea exercitării dreptului de deducere nu presupune obținerea efectivă de venituri din operațiuni taxabile. Se consideră că activitatea economică este începută din momentul în care persoana impozabilă intenționează să desfășoare o astfel de activitate, sub condiția ca persoana respectivă să prezinte dovezi obiective care să-i susțină intenția de a desfășura activități cu drept de deducere.

Revenind la impozitul pe venit, ca o concluzie a dispozițiilor legale naționale raportat și la argumentația CJUE, se reține că pentru a considera o cheltuială deductibilă trebuie îndeplinită condiția de utilizare a acesteia în scopul desfășurării activității independente, respectiv să fie efectuată în cadrul activităților independente, condiție care se demonstrează de contribuabil prin prezentarea de documente justificative.

În concret, în speță, în vederea acordării **deductibilității integrale** la calculul venitului net anual, **justificarea utilizării vehiculelor** se efectuează pe baza **documentelor justificative** și prin întocmirea **foii de parcurs** care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: **categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**”

Conform normelor metodologice mai sus citate, dacă un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul desfășurării activității independente, fiind utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal, deductibilitatea cheltuielilor aferente legate de utilizarea acestuia se limitează la 50%.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în timpul inspecției fiscale nu au fost depuse documente justificative care să probeze utilizarea **exclusivă** a autovehiculelor în scopul desfășurării activității independente.

În acest context, învedereăm că deși petenții, în motivarea contestației se prevalează de faptul că organele de inspecție fiscală nu le-au solicitat expres prezentarea de documente justificative în acest sens, din derularea inspecției fiscale rezultă că la data de 28.04.2021, data la care a avut loc discuția finală și la care petenții au prezentat punctul de vedere, aceștia nu au prezentat foile de parcurs anexate contestației, deși în Proiectul Raportului de inspecție fiscală s-a specificat faptul că nu s-

au prezentat documente justificative care să dovedească utilizarea autoturismelor **exclusiv** în scopul activității economice. Proiectul Raportului de inspecție fiscală a fost transmis la data de 22.04.2021.

De altfel, nici în procedura administrativă de soluționare a contestației petenții nu prezintă documente justificative (spre exemplu, consultații la domiciliu, participări la evenimente medicale, deplasări în scopul desfășurării activității aferente obiectului său de activitate etc) care să dovedească utilizarea autovehiculelor **EXCLUSIV** în scopul desfășurării activității.

Anexat contestației, petenții au depus o serie de foi de parcurs cu titlu de mijloace de probă noi, care au fost analizate de organele de inspecție fiscală în baza principiului contradictorialității, rezultând următoarele:

În foile de parcurs prezentate împreună cu contestația, se observă că deplasările cu cele două autoturisme au fost efectuate de la domiciliul contribuabililor din Timișoara, str. ... , nr., la locurile de desfășurare a activității din Timișoara, str. ... , nr., respectiv, Timișoara, str. ... , nr. și retur la domiciliu la finele programului de activitate zilnic. În mod excepțional, contribuabilul înscrie deplasări la Mall din Timișoara și la societatea De asemenea, din programul informatic de evidență auto “Dispecer 3 - EVA” rezultă că nici d-na A - ... și nici d-l B nu dețin alte autovehicule pe care să le folosească în scop personal.

Organul de soluționare competent, analizând foile de parcurs depuse în probațiune, raportat și la susținerile părților, reține următoarele:

- pentru autovehiculul marca ... , utilizat de dl. dr. B , au fost depuse foi de parcurs (fără o situație centralizatoare), astfel:

- referitor la anul 2016 - 24 de foi de parcurs (una din luna noiembrie, restul din luna decembrie 2016);
- referitor la anul 2017 - 184 foi de parcurs (din luna ianuarie - decembrie 2017);
- referitor la anul 2018 - 0 (zero) foi de parcurs;

- pentru autovehiculul marca Mercedes-Benz GLE 220D 4 MATIC, utilizat de d-na. dr. A - ... , au fost depuse foi de parcurs (fără o situație centralizatoare), astfel:

- referitor la anul 2016 - 3 foi de parcurs în luna decembrie;
- referitor la anul 2017 - 168 foi de parcurs ;
- referitor la anul 2018 - 0 (zero) foi de parcurs.

- raportat la prevederile legale conținute de Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal care **condiționează acordarea deductibilității integrale** la calculul venitului net anual, de **justificarea utilizării vehiculelor exclusiv** în scopul desfășurării activității independente, care se efectuează pe baza **documentelor justificative** și prin întocmirea **foii de parcurs** care trebuie să cuprindă **cel puțin** următoarele **informații**: **categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs**, rezultă că foile de parcurs prezentate nu respectă rigorile legale impuse, spre exemplu scopul deplasării nu este precizat nici într-o foaie de parcurs;

- demonstrarea „exclusivității” utilizării autovehiculelor nu reprezintă prezentarea unor foi de parcurs în mod aleatoriu sau deloc (în ce privește anul 2018), cu atât mai mult cu cât din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală a rezultat că cei doi asociați nu dețin alte

autovehicule decât cele două pentru care solicită considerarea cheltuielilor în cauză deductibile ... %;

- în lipsa completării foilor de parcurs cu cel puțin informațiile prevăzute de legiuitor, respectiv a în lipsa unor documentor justificative în sensul celor exemplificate de organele de inspecție fiscală (consultații la domiciliu, participări la evenimente medicale etc) nu rezultă îndubitabil că autovehiculele au fost utilizate EXCLUSIV în scopul desfășurării activității;

- de altfel, printre foile de parcurs anexate, au fost identificate **două** foi de parcurs din data de 06.12.2016 întocmite pentru autovehiculul marca ... , utilizat de dl. dr. B , modul de completare conținând **diferențe**, respectiv:

- foaia de parcurs din „06.12.2016”,
 - locul de plecare: ... , nr., ora plecării: 13⁴⁵ , locul de sosire: , ora 14²⁰, kilometri: 8;
 - locul de plecare:, ora plecării: 20⁰⁰ , locul de sosire: ... , nr., ora 20⁴⁰, kilometri: 8;
 - foaia de parcurs din „6.XII.2016”,
 - locul de plecare: ... , nr. 5, ora plecării: 13⁴⁰ , locul de sosire:, ora 14¹⁵, kilometri: 8;
 - locul de plecare:, ora plecării: 20⁰⁰ , locul de sosire: ... , nr.... ora 20⁴⁵, kilometri: 8;
- fapt care ridică problema posibilității întocmirii acestor foi de parcurs ulterior inspecției fiscale, situație în care ar fi documente *pro causa*.

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus prezentate, în lipsa prezentării complete a documentelor justificative în vederea considerării deductibile integral la calculul venitului net al cheltuielilor în cauză aferente celor două autovehicule, respectiv suma de... lei (aferentă anului 2016), suma de ... lei (aferentă anului 2017) și suma de ... lei (aferentă anului 2018), contestația formulată în legătură cu acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată în conformitate cu prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la obligațiile fiscale stabilite în sarcina petenților A și B , reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar pe anul 2016 și anul 2017, respectiv contribuția de asigurări sociale stabilită suplimentar pe anul 2017, având în vedere faptul că stabilirea acestora se face în funcție de baza de impozitare a impozitului pe venit - în legătură cu care petenții au prezentat o motivație amplă care a fost avută în vedere de organul competent în soluționarea contestației, la punctele anterioare - considerentele din cuprinsul prezentei decizii păstrând structura contestației, în condițiile în care petenții nu au indicat motive de fapt și de drept aferente contribuțiilor sociale, în cauză rămân valabile considerentele arătate la impozitul pe venit, fiind aplicabile *mutatis mutandis*, în cauză devenind incidente dispozițiile art. 279 alin. (1) Cod procedură fiscală coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la:

- Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ... /28.04.2021 emisă pe numele A , cu consecința reîntregirii pierderii fiscale cu suma de ... lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, respectiv

- Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ... /28.04.2021 emisă pe numele B , cu consecința reîntregirii pierderii fiscale cu suma de ... lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, având în vedere că reîntregirea pierderii fiscale a fost determinată de încadrarea întregii sume obținută în baza contractului de transfer de active în categoria câștigurilor reglementate de art 68 alin. (2) lit c) Cod fiscal raportat la principiului legalității impunerii - cauză asupra căreia organul competent în soluționarea contestației s-a pronunțat conform celor ce preced, motivele de fapt și de drept, precum și raționamentul logico - juridic, rămân aplicabile și în legătură cu aceste capete de cerere, fiind aplicabile *mutatis mutandis*, în cauză devenind incidente dispozițiile art. 279 alin. (1) Cod procedură fiscală coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei si în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Societatea Civilă Medicală “X ”, A și B împotriva:

1. Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... /28.04.2021 emisă pe numele A , pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2016;
- ... lei - impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2017;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar pe anul 2016;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar pe anul 2017;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale stabilită suplimentar pe anul 2017.

2. Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... /28.04.2021 emisă pe numele B , pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2016;
- ... lei - impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2017;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar pe anul 2016;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar pe anul 2017;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale stabilită suplimentar pe anul 2017.

3. Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ... /28.04.2021 emisă pe numele A , cu consecința reîntregirii pierderii fiscale cu suma de ... lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală.

4. Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ... /28.04.2021 emisă pe numele B , cu consecința reîntregirii pierderii fiscale cu suma de ... lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală,

emise în baza Raportului de inspecție fiscal nr. ... /28.04.2021 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1.

- prezenta decizie se comunică la:

- A , B , Societatea Civilă Medicală “X ”

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală Persoane Fizice,
cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,