



**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timisoara**
Serviciul Soluționare Contestații 1

str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, loc. Timisoara
Fax: +0256 499 332
<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

DECIZIE NR. 2633/18.04.2019


privind soluționarea contestației formulate de **persoana fizica**, înregistrată la
DGRFP sub nr.

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP a fost sesizat de
AJFP, prin adresa înregistrată la DGRFP – Serviciul soluționare
contestații 1 sub nr., cu privire la contestația formulată de persoana fizica,
CNP, CUI, cu domiciliul fiscal în mun., bld. nr., jud.

Contestația a fost înregistrată la AJFP în data de 03.10.2018 sub
nr. AJFP a transmis dosarul contestației, fiind înregistrat la DGRFP
sub numărul

Contestația este semnată de d-na, pentru care a fost depusă
împunernicirea în original.

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva următoarelor acte
administrativ-fiscale:

 Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale
aferele diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la
persoane fizice nr.;

- Raportul de inspecție fiscală nr.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale
aferele bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice
nr., s-au stabilit creanțe fiscale în suma totală de lei:

- contribuția de asigurări sociale de sănătate = lei;
- impozit pe venit anul 2013 = lei;
- impozit pe venit anul 2014 = lei;
- impozit pe venit anul 2015 = lei;
- impozit pe venit anul 2016 = lei.

Persoana fizica contestă parțial Decizia de impunere privind impozitul
pe venit și contribuțiile sociale aferele bazelor de impozitare stabilite în cadrul
inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., respectiv impozitul pe venit în sumă
de lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă lei.

Fata de data comunicării Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și
contribuțiile sociale aferele diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul
inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., respectiv **20.08.2018** (sub semnătura
privată), acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art.

270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusa în data de **03.10.2018** (conform stampilei aplicate pe plicul cu care a fost transmisa contestația).

Constatând ca în speța sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de persoana fizica

I. Cabinet Stomatologic dr., având codul de identificare fiscală, reprezentată legal prin dl. dr., CNP, având sediul în loc., B-dul, nr., jud., își desfășoară în principal activitatea în domeniul medicinei dentare, fiind înregistrată în Registrul Unic al Cabinetelor Medicale sub numărul de identificaredin data de 18.09.2001 și funcționează în baza OG 124/1998 privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale.

În ce privesc constatările organelor de inspecție fiscala, suma totală din decizia de impunere și raportul de inspecție fiscala este de:

- A. Impozit pe venit constatat suplimentar în cuantum de lei;
- B. Contribuția asigurărilor de sănătate constatata suplimentar în cuantum de lei;
- C. Obligații fiscale accesorii, aferente obligațiilor fiscale principale de la punctele A și B.

In ce privesc argumentele invocate de organele de inspecție fiscala

A. Impozit pe venit constatat suplimentar în cuantum de lei:

Față de cheltuielile declarate în declarația anuala de venit (fiind structurate pe ani fiscali), organele de control au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal conform documentelor prezentate. Cheltuielile nedeductibile fiscal (fiind structurate pe ani fiscali, dupa cum urmează: lei pentru anul 2013; lei pentru anul 2014), sumele reprezentând diferențe de amortizare nedeductibilă fiscal a clădirii în care funcționează Cabinetul Stomatologic dr.

- Tot în decizia de impunere se menționează că acest cabinet funcționează în baza Autorizației de construire nr., proprietate comună a soților și Autorizația de construire este prezentată în anexa nr. 2 la RIF.

- În evidenta contabila, respectiv în fișa mijlocului fix, valoarea de intrare este de lei, data punerii în folosință este data de, iar perioada de amortizare este de ani.

- În mod nejustificat, contribuabilul amortizează imobilul în perioada de ani, începând cu 01 a lunii următoare punerii în folosință, încălcând prevederile HG nr. 2139/2004.

- Organul de inspecție fiscala constată că imobilul corespunde codului de clasificare 1.6, fiind construcții de locuințe și social-culturale din catalogul privind clasificarea și duratele normate de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin HG nr. 2139/2004, cod căruia îi corespunde o durată normată de funcționare de 20-30 ani, organul de control încadrând acest mijloc fix la 20 de ani de funcționare (octombrie 2012 - septembrie 2032).

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, face precizarea strictă a faptului ca această sumă de lei nu reprezintă valoarea imobilului construit de soții și Această sumă reprezintă valoarea unor reparații,

respectiv amenajări pe care Cabinet dr. le-a efectuat în momentul încheierii contractului comodat între cabinetul stomatologic și soții Aceste reparații au fost contabilizate în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs*”, iar, la data finalizărilor, conform contractului comodat (anexat) care dă voie la efectuarea acestora pentru o bună și modernă funcționare a cabinetului, au fost amortizate pe perioada contractului, așa cum prevede Legea 571/2003 actualizată, coroborată cu HG 44/2004 privind Codul fiscal cu Normele metodologice de aplicare a acestuia, cap. 2. art. 24 „*amortizarea fiscală*”, pct. 11 - amortizarea fiscală se calculează după cum urmează: lit. c) *„pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului*”, contractul fiind încheiat pe o perioadă de 3 ani, amortizarea fiind făcută pe această perioadă.

La cap. 6 din Raportul de inspecție fiscală: „*Discuția finală cu contribuabilul, pct. 1 Sinteza punctului de vedere al contribuabilului*”, organele de inspecție fiscală pun în vedere faptul că nu iau în considerare punctul de vedere întrucât contractul de comodat și Actul adițional nr. nu au fost prezentate organului de control, fapt pentru care nu au conținut economic și nu pot produce efecte juridice. Precizează că, la pct. 2 „*Concluzii asupra analizei punctului de vedere*”, organele de inspecție fiscală se contrazic spunând că din vizualizarea contractului imobilul este deținut de persoana fizică împreună cu soția și este afectat în întregime activității economice din data de 01.09.2012, făcând parte din patrimoniul de afecțiune, astfel ca organul de control a procedat la amortizarea mijlocului fix pe durata rămasă potrivit catalogului privind clasificarea privind duratele normate de funcționare a mijloacelor fixe aprobate prin HG nr. 2139/2004.

În punctul de vedere depus la data de 03.08.2018, au fost subliniate următoarele aspecte:

„(...) referitor la *„cheltuielile nedeductibile în suma totală de lei, reprezentând diferență de amortizare nedeductibilă fiscală a clădirii în care funcționează Cabinetul Stomatologic dr.”*, organele de inspecție fiscală se exprimă în proiectul de raport de inspecție fiscală că aceste cheltuieli reprezintă: *„cheltuielile nedeductibile în sumă totală de lei, reprezentând diferență de amortizare nedeductibilă fiscală a clădirii în care funcționează Cabinetul Stomatologic dr.”*.

- Având în vedere acest aspect, face precizarea expresă că, așa cum precizează chiar organul fiscal, *„Cabinetul medical funcționează în imobilul construit în baza autorizației de construire nr., proprietate comună a soților și soția”*;

- Valoarea autorizației declarată privește doar calculul impozitului pe clădire, pe care soții îl datorează Direcției Fiscale din Primăria, această valoare nefiind amortizată de către Cabinetul Stomatologic dr. deoarece nu a fost investiția acestui cabinet, fiind suportată de către soți - a nu se confunda cu valoarea reparațiilor efectuate de către Cabinetul Stomatologic dr. la momentul închirierii imobilului respectiv.

- Astfel, conform documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, acest imobil (după ce a fost construit de soții), a fost dat în comodat către Cabinetul Stomatologic dr., conform contractului comodat nr., contract în care se precizează expres, la pct. 1 art. 2 din contract că, citez: *„...toate investițiile și amenajările intervenite ulterior încheierii prezentului contract, cu specificul obiectului*

de activitate, vor fi suportate de beneficiarul spațiului, fapt pentru care proprietarul spațiului nu va percepe nici o chirie", iar la pct. II. - Durata Contractului - art. 3. se precizează clar: ..."durata contractului, este perioada nelimitata, începând cu cu posibilitatea ca în conformitate cu voința comuna a părților, acesta sa se rezilieze la orice data".

- Astfel, conform Actului adițional nr., aceasta se modifica la art. 3 - durata contractului care inițial era nemodificata, la o perioada de 3 ani.
- În acest sens, activitatea cabinetului se restrânge (dupa cei 3 ani), iar clădirea este închiriată de către un SRL, cabinetul rămâne doar cu sediul social în aceasta clădire, deoarece la ora actuala acesta nu mai desfășoară activitate decât de vânzări de mijloace fixe.
- Revenind la amortizări, subliniază faptul că, în timpul controlului, organele de control au analizat lista cu imobilizările corporale în curs, acestea fiind formate din: lavoare, baterii, vase Wc, sticla securizatoare, spot transformator, accesorii rame aerisire, unele materiale electrice - dat fiind ca acestuia pentru funcționare avea nevoie de mai multe prize, corpuri iluminat - dat fiind obiectul acestuia de activitate, având nevoie de multă lumina, uși, tocure, vopsele pentru zugrăveli, etc. - aceste bunuri fiind minimul de dotări pe care cabinetul medical le-a efectuat pentru desfășurarea unei activități în bune condiții de funcționare, la un nivel de pretenții pe care o poate avea un cabinet stomatologic. Nici într-un caz, acesta nu putea funcționa într-un spațiu de locuit.
- Având în vedere faptul ca aceste amortizări au fost efectuate conform Legii 571/2003 actualizata, coroborata cu HG 44/2004 privind Codul fiscal cu Normele metodologice de aplicare ale acestuia, Cap. 2 art. 24 „amortizarea fiscala”, pct. 11 – amortizarea fiscala se calculează dupa cum urmează: lit. c) .."*pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului”, contractul fiind încheiat pe o perioada de 3 ani, amortizarea fiind făcuta pe aceasta perioada; - consideră ca în mod eronat organul fiscal afirma: "în mod nejustificat contribuabilul amortizează imobilul în perioada de 3 ani, începând cu data de 01 a lunii următoare dării în folosință, încălcând prevederile H.G. nr. 2.139/2004"; face precizarea că, contribuabilul nu amortizează imobilul, ci amortizează cheltuielile de amenajare ale acestuia, pentru buna desfășurare a obiectului de activitate.*
- Valoarea imobilului nu a fost amortizată de contribuabil, ci doar investiția care nu poate reîntregi mijlocul fix, deoarece acesta nu aparține contribuabilului-
- Contribuabilul nu a încălcat niciun articol din legislație. Astfel, încadrarea legală „H.G. nr. 2.139/2004” a fost emisa pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, mijloc fix ce nu poate fi încadrat de către contribuabil, deoarece nu aparține acestuia și nu reprezintă un temei legal încălcat".

Organele de inspecție fiscala nu au ținut cont de punctul de vedere, acest fapt fiind argumentat de faptul ca decizia de impunere a fost emisă în data de 31.07.2018 și cu aceeași data a fost înregistrată la Registratura AJFP, același comportament fiind practicat și la Raportul de inspecție fiscala.

II. Acțiunea în procedura prealabila a fost formulata împotriva următoarelor acte administrativ-fiscale:

Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.;

- Raportul de inspecție fiscală nr.

Cu privire la aspectele contestate, prin Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., s-au stabilit următoarele:

Impozit pe venit

Anul 2013

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

	Declarat	Înregistrat în contabilitate	Stabilit de control	Diferențe stabilite de control
Venit brut	0
Cheltuieli deductibile
Venit net/pierdere

Cheltuielile nedeductibile în sumă totală de lei reprezintă diferențe de amortizare nedeductibilă fiscal a clădirii în care funcționează Cabinetul Stomatologic dr.

Cabinetul medical funcționează în imobilul construit în baza Autorizației de construire nr., proprietatea comuna a soților și Valoarea lucrărilor din autorizație este de lei. Autorizația de construire este prezentată în anexa nr. 2.

În evidența contabilă, respectiv în fișa mijlocului fix, valoarea de intrare este de lei, data puneri în folosință este data de, iar perioada de amortizare este de 3 ani.

În mod nejustificat, contribuabilul amortizează imobilul în perioada de 3 ani, începând cu data de 01 a lunii următoare punerii în folosință, încălcând prevederile HG nr. 2.139/ 2004.

Fișa mijlocului fix este prezentată în anexa nr. 1.

Organul de inspecție fiscală constată că imobilul corespunde codului de clasificare 1.6, fiind construcții de locuințe și social – culturale, din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin HG nr. 2.139/ 2004, cod căruia îi corespunde o durată normală de utilizare de 20-30 ani, organul de control încadrează acest mijloc fix la 20 ani de funcționare (octombrie 2012 – septembrie 2032)

Organul de control constată că la data de 01.01.2013 (perioada de prescripție) valoarea rămasă de amortizat a fost de

În conformitate cu prevederile HG nr. 2.139/ 2004 și ale art. 91 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organul de control a recalculat amortizarea aferentă valorii rămase de, pentru perioada de amortizare de 237 luni, care corespunde pentru 19 ani și 9 luni. Astfel, valoarea amortizării lunare recalculată de organul de control este de lei.

Pentru anul 2013, contribuabilul a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal valoarea amortizării în sumă de lei.

În urma verificării organul de control constata că suma de lei (.....: 237 luni x 12 luni pe anul 2013) reprezintă amortizarea fiscală deductibilă pentru anul 2013, rezultând astfel o diferență de lei (..... lei – lei) care este nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Contribuabilul încalcă prevederile art. 48 alin. 4 lit. c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile HG 2139/2004.

Pentru anul fiscal 2013, se modifică venitul net, după efectuarea verificării fiscale de la suma de lei la venit net constatat de organul de control în sumă de lei rezultând o diferență de venit net suplimentară în sumă de lei.

Pentru diferența de venit net stabilită suplimentar în sumă de lei, echipa de inspecție fiscală a calculat un impozit pe venit suplimentar prin aplicarea cotei de 16%, în sumă de lei.

Anul 2014

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

	Declarat	Înregistrat în contabilitate	Stabilit de control	Diferențe stabilite de control
Venit brut	0
Cheltuieli deductibile
Venit net/pierdere

Contribuabilul înregistrează în registrul jurnal de încasări și plăți, cheltuieli în sumă totală de lei. În declarația anuală de venit cod 200, contribuabilul declară cheltuieli deductibile în sumă de lei, considerând nedeductibilă suma de lei, reprezentând achiziții mijloace fixe, impozit pe venit, 50% combustibil și întreținere autoturism, respectiv documente fără CIF.

Față de cheltuielile declarate în declarația anuală de venit cod 200 în sumă delei organul de control a stabilit cheltuieli nedeductibile conform documentelor prezentate în sumă totală de lei.

Cheltuielile nedeductibile în sumă totală de lei reprezintă diferențe de amortizare nedeductibilă fiscal a clădirii în care funcționează Cabinetul Stomatologic dr.

Cabinetul medical funcționează în imobilul construit în baza Autorizației de construire nr., proprietatea comună a soților și Valoarea lucrărilor din autorizație este de lei. Autorizația de construire este prezentată în anexa nr. 2.

În evidența contabilă, respectiv în fisa mijlocului fix, valoarea de intrare este delei, data puneri în folosință este data de, iar perioada de amortizare este de 3 ani.

În mod nejustificat, contribuabilul amortizează imobilul în perioada de 3 ani, începând cu data de 01 a lunii următoare punerii în folosință, încalcând prevederile HG nr. 2.139/ 2004.

Fișa mijlocului fix este prezentată în anexa nr. 1.

Organul de inspecție fiscală constată că imobilul corespunde codului de clasificare 1.6, fiind construcții de locuințe și social – culturale, din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin HG nr. 2.139/ 2004, cod căruia îi corespunde o durată normală de utilizare de 20-30 ani,

organul de control încadrează acest mijloc fix la 20 ani de funcționare (octombrie 2012 – septembrie 2032)

Organul de control constată că la data de 01.01.2013 (perioada de prescripție) valoarea rămasă de amortizat a fost de

În conformitate cu prevederile HG nr. 2.139/ 2004 și ale art. 91 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organul de control a recalculat amortizarea aferentă valorii rămase de, pentru perioada de amortizare de 237 luni, care corespunde pentru 19 ani și 9 luni. Astfel valoarea amortizării lunare recalculată de organul de control este delei.

Pentru anul 2014 contribuabilul a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal valoarea amortizării în sumă de lei.

În urma verificării organul de control constată că suma de lei (.....: 237 luni x 12 luni pe anul 2014) reprezintă amortizarea fiscală deductibilă pentru anul 2014, rezultând astfel o diferență de lei (..... lei – lei) care este nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Pentru diferența de venit net stabilită suplimentar în suma de lei, echipa de inspecție fiscală a calculat un impozit pe venit suplimentar prin aplicarea cotei de 16%, în suma de lei.

Anul 2015

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

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

Față de cheltuielile declarate în declarația anuală de venit cod 200 în sumă de lei, organul de control a stabilit cheltuieli nedeductibile conform documentelor prezentate în sumă totală de lei. Autorizația de construire este prezentată în anexa nr. 2.

Cheltuielile nedeductibile în sumă totală de lei reprezintă diferențe de amortizare nedeductibilă fiscal a clădirii în care funcționează Cabinetul Stomatologic dr.

Cabinetul medical funcționează în imobilul construit în baza Autorizației de construire nr., proprietatea comună a soților și Valoarea lucrărilor din autorizație este de lei.

În evidența contabilă, respectiv în fisa mijlocului fix valoarea de intrare este delei, data dării în folosință este, iar perioada de amortizare este de 3 ani.

În mod nejustificat contribuabilul amortizează imobilul în perioada de 3 ani, începând cu data de 01 a lunii următoare dării în folosință, încălcând prevederile HG nr. 2.139/ 2004.

Fișa mijlocului fix este prezentată în anexa nr. 1.

Organul de inspecție fiscală constată că imobilul corespunde codului de clasificare 1.6, fiind construcții de locuințe și social – culturale, din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin HG nr.

2.139/ 2004, cod căruia îi corespunde o durată normală de utilizare de 20-30 ani, organul de control încadrează acest mijloc fix la 20 ani de funcționare (octombrie 2012 – septembrie 2032).

Organul de control constată că la data de 01.01.2013 (perioada de prescripție) valoarea rămasă de amortizat a fost de

În conformitate cu prevederile HG nr. 2.139/ 2004 și ale art. 91 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organul de control a recalculat amortizarea aferentă valorii rămase de, pentru perioada de amortizare de 237 luni, care corespunde pentru 19 ani și 9 luni. Astfel valoarea amortizării lunare recalculată de organul de control este de lei.

Pentru anul 2015, contribuabilul a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal valoarea amortizării în sumă de lei.

În urma verificării, organul de control constată că suma de lei (.....: 237 luni x 12 luni pe anul 2015) reprezintă amortizarea fiscală deductibilă pentru anul 2015, rezultând astfel o diferență de lei (..... lei – lei) care este nedeductibilă din punct de vedere fiscal. Contribuabilul încalcă prevederile art. 48 alin. 4 lit. c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile HG 2139/2004.

Pentru anul fiscal 2015, se modifică venitul net, după efectuarea verificării fiscale de la suma de lei la venit net constatat de organul de control în suma de lei, rezultând o diferență de venit net suplimentară în sumă de lei.

Pentru diferența de venit net stabilită suplimentar în suma de lei, echipa de inspecție fiscală a calculat un impozit pe venit suplimentar prin aplicarea cotei de 16%, în sumă de lei.

Anul 2016

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

	Declarat	Înregistrat în contabilitate	Stabilit de control	Diferențe stabilite de control
Venit brut	0
Cheltuieli deductibile	+.....
Venit net/pierdere =..... -..... =.....	+.....

Față de cheltuielile declarate în declarația anuală de venit cod 200 în sumă de lei, organul de control a stabilit cheltuieli deductibile fiscal în sumă de lei ținând cont de amortizarea mijlocului fix pe anul 2016 în sumă de lei.

În urma inspecției fiscale, pentru anul fiscal 2016, se modifica venitul net după efectuarea verificării fiscale de la sumă de lei (.....lei – lei CASS + CAS) la venit net constatat de organul de control în sumă de lei (..... lei – lei CASS + CAS stabilit prin decizia de impunere lei – lei CASS + CAS stabilit de inspecția fiscală).

Pentru diferența de venit net stabilită în plus în suma de -..... lei, echipa de inspecție fiscală a calculat un impozit pe venit de restituit prin aplicarea cotei de 16 %, în sumă de lei.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate

An 2013

Urmare a verificărilor fiscale efectuate, organul de control a constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit fiind identificate cheltuieli nedeductibile fiscal, astfel că baza impozabilă aferentă contribuției sociale de sănătate datorată de persoana fizică aferentă activității economice desfășurate se modifică față de contribuția plătită în baza declarației de venit anual depusă pentru anul 2013, respectiv venitul net stabilit suplimentar de organul de control este în suma de lei.

Organul de control constată în urma verificărilor fiscale ca venitul impozabil stabilit pentru persoana fizică, conform Codului fiscal, constituie baza de calcul pentru contribuția la asigurările sociale de sănătate, respectiv venitul net stabilit suplimentar de organul de control este în suma de lei.

Contribuția datorată la fondul unic pentru sănătate este de lei, determinată de organul de control prin aplicarea cotei de 5,5% asupra venitului impozabil stabilit potrivit codului fiscal.

Suma de lei constituie diferența stabilită suplimentar de organul de control în baza prevederilor art. 257 din Legea 95/2006 și Ordinul 617/2007.

An 2014

Urmare a verificărilor fiscale efectuate, organul de control a constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit fiind identificate cheltuieli nedeductibile fiscal, astfel ca baza impozabilă aferentă contribuției sociale de sănătate datorată de persoana fizică aferentă activității economice desfășurate se modifică față de contribuția plătită în baza declarației de venit anual depusă pentru anul 2014, respectiv venitul net stabilit suplimentar de organul de control este în sumă de lei.

Organul de control constată în urma verificărilor fiscale ca venitul impozabil stabilit pentru persoana fizică, conform Codului fiscal constituie baza de calcul pentru contribuția la asigurările sociale de sănătate, respectiv venitul net stabilit suplimentar de organul de control este în suma de lei.

Contribuția datorată la fondul unic pentru sănătate este de lei, determinată de organul de control prin aplicarea cotei de 5,5% asupra venitului impozabil stabilit potrivit codului fiscal.

Suma de lei constituie diferența stabilită suplimentar de organul de control în baza prevederilor art. 257 din Legea 95/2006 și Ordinul 617/2007.

An 2015

Urmare a verificărilor fiscale efectuate, organul de control a constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit fiind identificate cheltuieli nedeductibile fiscal, astfel ca baza impozabilă aferentă contribuției sociale de sănătate datorată de persoana fizică aferentă activității economice desfășurate se modifica față de contribuția plătită în baza declarației de venit anual depusă pentru anul 2015, respectiv venitul net stabilit suplimentar de organul de control este în sumă de lei.

Organul de control constată în urma verificărilor fiscale ca venitul impozabil stabilit pentru persoana fizică, conform Codului fiscal, constituie baza de calcul pentru

contribuția la asigurările sociale de sănătate, respectiv venitul net stabilit suplimentar de organul de control este în suma de lei.

Contribuția datorată la fondul unic pentru sănătate este de lei, determinată de organul de control prin aplicarea cotei de 5,5% asupra venitului impozabil stabilit potrivit codului fiscal.

Suma de lei constituie diferența stabilită suplimentar de organul de control în baza prevederilor art. 257 din Legea 95/2006 și Ordinul 617/2007.

An 2016

Urmare a verificărilor fiscale efectuate, organul de control a constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit fiind identificate cheltuieli nedeductibile fiscal, astfel ca baza impozabilă aferentă contribuției sociale de sănătate datorată de persoana fizică aferentă activității economice desfășurate se modifică față de contribuția plătită în baza declarației de venit anual depusă pentru anul 2016, respectiv venitul net stabilit în minus de organul de control este în suma de - lei.

Organul de control constata în urma verificărilor fiscale ca venitul impozabil stabilit pentru persoana fizică, conform Codului fiscal constituie baza de calcul pentru contribuția la asigurările sociale de sănătate, respectiv venitul net stabilit în minus de organul de control este în sumă de -..... lei.

Contribuția de restituit la fondul unic pentru sănătate este de lei, determinată de organul de control prin aplicarea cotei de 5,5% asupra venitului impozabil stabilit în minus potrivit codului fiscal.

Suma de lei constituie diferența de restituit de organul de control în baza prevederilor art. 257 din Legea 95/2006 și Ordinul 617/2007.

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

III.1. Referitor la contestația îndreptată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.

În fapt, persoana fizică a formulat contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.

Urmare verificării efectuate asupra persoanei fizice, organele fiscale din cadrul AJFP au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia au emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.

In drept, potrivit prevederilor art. 93 și art. 98 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

(3) *Dispozițiile alin. (2) sunt aplicabile și în cazurile în care creanțele fiscale*

sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxa pe valoarea adăugată.”

„ART. 98

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxa pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;

b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”

Potrivit art. 107 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 107

Forma și conținutul contestației

(...) (2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.*”

Fata de aceste prevederi legale se reține ca prin Codul de procedura fiscală s-a prevăzut în mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații suplimentare, respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanță prin care se pot stabili obligații fiscale în sarcina contribuabilei.

Se mai reține ca, potrivit art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*”, în speța raportul de inspecție fiscală neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, nu poate fi contestat în conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscală.

La pct. 5.4 din Ordinul 3741 din 2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căroră:

„5.4. *Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stand la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.*”

Având în vedere și prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 276

Soluționarea contestației

(...) (6) *Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată ca acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.*”, raportul de inspecție fiscală **nu constituie titlu de creanță și** nu crează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscală, urmând a se soluționa **contestația formulată împotriva Deciziei de im-**

punere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.

III.2. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.

III.2.a. În ceea ce privește impozitul pe venit în suma de lei

Cauza supusa soluționării este dacă contribuabilul are dreptul de a deduce cheltuielile efectuate cu investițiile pentru amenajarea sediului deținut în locațiune pe o perioadă de 3 ani, în condițiile în care contractul de locațiune este încheiat pe perioadă nelimitată.

În fapt, Cabinetul medical funcționează în imobilul construit în baza Autorizației de construire nr., proprietatea comuna a soților și, în baza Contractului de comodat nr.....

Persoana fizica a înregistrat cheltuieli cu amortizarea pentru investițiile efectuate la Cabinetul Stomatologic dr.

Conform fișei mijlocului fix, valoarea de intrare a acestora este în sumă de lei, data punerii în folosință fiind

La data de 01.01.2013 (perioada supusa inspecției fiscale a fost), valoarea rămasă de amortizat a fost în sumă de

Întreaga investiție a fost amortizată de persoana fizica pe o perioadă de 3 ani.

Având în vedere ca, Contractul de comodat nr..... a fost încheiat pe perioadă nelimitată, și faptul ca persoana fizica nu a respectat prevederile legale privind deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea investițiilor la imobilul construit în baza Autorizației de construire nr., proprietatea comună a soților și, în baza Contractului de comodat nr....., organele de inspecție fiscală au recalculat cheltuielile deductibile după cum urmează:

- anul 2013:

- Cheltuieli cu amortizarea deductibile = : 237 luni x 12 luni = lei;

- Cheltuieli cu amortizarea nedeductibile = lei – lei = lei;

- anul 2014:

- Cheltuieli cu amortizarea deductibile = : 237 luni x 12 luni = lei;

- Cheltuieli cu amortizarea nedeductibile = lei – lei = lei;

- anul 2015:

- Cheltuieli cu amortizarea deductibile = : 237 luni x 12 luni = lei;

- Cheltuieli cu amortizarea nedeductibile = lei – lei = lei;

- anul 2016:

- Cheltuieli cu amortizarea deductibile = : 237 luni x 12 luni = lei;

- Cheltuieli cu amortizarea nedeductibile = 0 lei – lei =
- lei.

Drept urmare, a fost stabilit suplimentar impozit pe venit după cum urmează:

- impozit pe venit anul 2013 = lei;
- impozit pe venit anul 2014 = lei;
- impozit pe venit anul 2015 = lei;
- impozit pe venit anul 2016 = lei.

Persoana fizică susține ca a înregistrat cheltuieli deductibile pe o perioadă de 3 ani deoarece la Contractului de comodat nr..... a fost încheiat un act adițional pe o perioadă de 3 ani.

Pentru verificarea legalității Actului adițional nr. 1, atașat Contractului de comodat nr....., de către persoana fizică, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP s-a adresat Direcției de Sănătate Publică pentru a-i comunica care sunt actele de spațiu în baza cărora a fost autorizat să funcționeze Cabinetul Stomatologic Dr. (CUI) în perioada și să transmită fotocopii conforme cu originalul ale acestor documente.

Cu Adresa nr., înregistrată la DGRFP - Serviciul Soluționare contestații 1 sub nr....., Direcția de Sănătate Publică a transmis următoarele acte de spațiu în baza cărora a fost autorizat Cabinetul stomatologic dr.:

- Extras CF nr.;
- Contract de vânzare cumpărare dintre și și soția, pentru imobilul înscris în CF nr.;
- Contract de comodat nr....., dintre și Cabinetul stomatologic dr.;
- Declarația pe proprie răspundere a d-lui ca spațiul pentru care se solicită autorizarea sanitară nu face obiectul vreunui litigiu.

Contract de comodat nr....., transmis de Direcția de Sănătate Publică, în baza căruia a fost autorizat să funcționeze Cabinetul stomatologic dr. este **pe perioada nelimitată**, contrar susținerilor persoanei fizice Autorizate

In drept, conform dispozițiilor art. 24 și art. 48 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 702 , 37 și 38 din HG nr. 44/2004, valabile până la 31.12.2015 :

Codul fiscal:

“Art. 24. - (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;

(...) d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; (...)

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă. (...)

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune; (...)

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz(...).

(17) În cazul unei imobilizări corporale cu o valoare de intrare mai mică decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, contribuabilul poate opta pentru deducerea cheltuielilor aferente imobilizării sau pentru recuperarea acestor cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol.”

Norme metodologice:

“702. (...) In aplicarea prevederilor lit. c) a alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.”

Codul fiscal:

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

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

- a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;
 - b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;
 - c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;
 - d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:
- (7) Nu sunt cheltuieli deductibile:
- i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar. (...)

Norme metodologice:

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

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

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

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz.”

Aceleași prevederi legale se regăsesc și la art. 28 și art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Noul Cod fiscal.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, rezultă ca una dintre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate de societatea civilă de avocați, pentru a fi deductibile, este aceea de a respecta regulile privind amortizarea, prevăzute la Titlul II din Codul fiscal.

Potrivit dispozițiilor HG nr. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe:

„ART. 1

(1) Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 1.800 lei.

(2) Valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe cu valoarea de intrare cuprinsă între 1.500 lei și 1.800 lei, existente în patrimoniul operatorilor economici, se va recupera integral la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri sau se poate opta pentru recuperarea acestei valori, pe durata normală de funcționare rămasă, potrivit prevederilor legale în vigoare.

(3) Prevederile alin. (1) și (2) se aplică în mod corespunzător și instituțiilor publice și persoanelor juridice fără scop patrimonial.”

De asemenea, în speță sunt aplicabile prevederile Hotărârii Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, Anexa 1, în care se precizează:

“1. Dispoziții generale

1. Catalogul cuprinde clasificarea mijloacelor fixe utilizate în economie și duratele normale de funcționare ale acestora, care corespund cu duratele de amortizare în ani, aferente regimului de amortizare liniar.

2. Durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizării. În consecință, durata normală de funcționare este mai redusă decât durata de viață fizică a mijlocului fix respectiv.

III. Alte precizări

3. În cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durata normală de utilizare neconsumată, pentru care se cunosc datele de identificare (data punerii în funcțiune, durata normală de utilizare rămasă), recuperarea valorii de intrare se face pe durata normală de funcționare rămasă.

În cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durata normală de funcționare expirată sau pentru care nu se cunosc datele de identificare, durata normală de funcționare se stabilește de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent”.

În conformitate cu dispozițiile Codului fiscal, amortizarea fiscală se calculează pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele persoanei fizice autorizate, având în vedere următoarele considerente:

a. actele în baza cărora a fost autorizat să funcționeze Cabinetul stomatologic dr. sunt următoarele:

- Extras CF nr.;
- Contract de vânzare cumpărare dintre și și soția, pentru imobilul înscris în CF nr.;
- Contract de comodat nr....., dintre și Cabinetul stomatologic dr.,
- Declarația pe proprie răspundere a d-lui ca spațiul pentru care se solicită autorizarea sanitară nu face obiectul vreunui litigiu;

b. Contractul de comodat nr....., dintre și Cabinetul stomatologic dr. este încheiat pe perioada nelimitată, nu pe 3 ani;

c. Actul adițional nr. 1 la care face referire Persoana Fizică Autorizată poate reprezenta un document „pro cauza” în condițiile în care Direcția de Sănătate Publică a confirmat susținerile organelor de inspecție fiscală că actul în baza căruia a fost autorizat să funcționeze Cabinetul stomatologic dr. este Contractul de comodat nr.....

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

„ART. 276

Soluționarea contestației

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

Astfel, întrucât persoana fizică autorizată nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care sa combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care sa rezulte o situație contrară față de cea constatată, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **pentru impozitul pe venit în sumă de lei (suma contestată) va fi respinsă ca neîntemeiată.**

III.2.b. În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale în sumă de lei

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică autorizată datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate în suma de lei, în condițiile în care a dedus cheltuieli cu amortizarea în quantum mai mare decât cel prevăzut de normele legale, iar argumentele prezentate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, având în vedere că, Contractul de comodat nr..... a fost încheiat pe perioadă nelimitată, și faptul ca persoana fizica nu a respectat prevederile legale privind deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea investițiilor la imobilul construit în baza Autorizației de construire nr., proprietatea comună a soților și, în baza Contractului de comodat nr....., organele de inspecție fiscală au recalculat cheltuielile deductibile după cum urmează:

- anul 2013:

- Cheltuieli cu amortizarea deductibile = : 237 luni x 12 luni = lei;

- Cheltuieli cu amortizarea nedeductibile = lei – lei = lei;

- anul 2014:

- Cheltuieli cu amortizarea deductibile = : 237 luni x 12 luni = lei;

- Cheltuieli cu amortizarea nedeductibile = lei – lei = lei;

- anul 2015:

- Cheltuieli cu amortizarea deductibile = : 237 luni x 12 luni = lei;

- Cheltuieli cu amortizarea nedeductibile = lei – lei = lei;

- anul 2016:

- Cheltuieli cu amortizarea deductibile = : 237 luni x 12 luni = lei;

- Cheltuieli cu amortizarea nedeductibile = 0 lei – lei = lei.

Urmare modificării bazei impozabile pentru impozitul pe venit, organele de inspecție fiscală au recalculat contribuția de asigurări sociale de sănătate, rezultând o creanță fiscală suplimentară defalcată după cum urmează:

- anul 2013 = lei;
- anul 2014 = lei;
- anul 2015 = lei;
- anul 2016 = lei.

Persoana fizica contestă parțial Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., respectiv contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă lei.

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

„ART. 276

Soluționarea contestației

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

În materia contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate sunt aplicabile prevederile Titlului XI² “Contribuții sociale obligatorii” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, până la data de 31.12.2015:

Art.296²¹

„(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz: (...) c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice; (...).”

Art.296²²

„(2) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art.296²¹ alin.(1) lit. a) - e), este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.”

Art.296²⁵

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

Se reține că în cazul persoanelor care realizează venituri de natura celor realizate de o persoană fizică autorizată, acestea au obligația de a reține și de a vira contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Aceleași prevederi se regăsesc, începând cu 01.0.2016, la art. 177 și 179 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Se reține că în cazul persoanelor care realizează venituri de natura celor realizate de o persoană fizică autorizată, acestea au obligația de a reține și de a vira contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Astfel, având în vedere prevederile legale invocate și cele menționate la punctul II.2.a, organul de soluționare reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada verificată, contribuția **de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei**, aferentă cheltuielilor cu amortizarea nedeductibile din punct de vedere fiscal.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice, contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei, motiv pentru care, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **va fi respinsă ca neîntemeiată pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei** (suma contestată).

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE: :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., pentru impozitul pe venit în sumă de lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă lei.

- prezenta decizie se comunica la:
 - persoana fizică
 - AJFP – Inspecție Fiscală.

Decizia este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

.....