

DECIZIA NR. 78

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre DGFP - Activitatea de inspectie fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala, privind solutionarea contestatiei formulata de catre **xxxxx** cu domiciliul fiscal în CIF, CNP inregistrata la noi sub nr..

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul DGFP - Activitatea de inspectie fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala, prin Raportul de inspectie fiscala nr. si implicit impotriva actelor administrativ fiscale emise ca urmare a valorificarii acestuia , respectiv Deciziile de impunere nr. privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, precum si impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .

Suma contestata se compune din :

- **lei** impozit pe venit suplimentar aferent anilor 2007, 2008, 2009 si 2010;
- **lei** obligatii fiscale accesorii aferente impozitului pe venit suplimentar pe anul 2008.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , in raport de data comunicarii Deciziilor de impunere nr.si a Raportului de inspectie fiscala nr. , respectiv in 08.12.2011 , si de data depunerii contestatiei la Posta, respectiv 07.01.2012, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 206, si 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , D.G.F.P. Brasov este investita sa solutioneze pe fond contestatia.

I. Petenta **xxxx** contesta Raportul de inspectie fiscala nr. si Deciziile de impunere nr. pentru suma de **lei** reprezentand impozit pe venit suplimentar aferent anilor 2007, 2008, 2009 si 2010 si pentru suma de **lei** reprezentand obligatii fiscale accesorii aferente anului 2008.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au specificat in mod clar la motivele de fapt care sunt cheltuielile nedeductibile si in baza caror criterii cheltuiala cu achizitia unui imobil nu poate fi dedusa din veniturile realizate si nu a precizat clar reglementarile legale incalcate in modul de calcul al bazei impozabile.

Petenta arata ca OG nr. 124/1998 privind organizarea si functionarea cabinetelor medicale nu a fost precizata ca act normativ la temeiul de drept si ca organul fiscal avea obligatia sa specifice exact care sunt prevederile legale care reglementeaza criteriile de nedeductibilitate a cheltuielilor de functionare la un cabinet medical.

In ceea ce priveste Raportul de inspectie fiscala nr. petenta prezinta urmatoarele motive de fapt:

- petenta sustine ca nu a fost precizata forma juridica de organizare, si anume PFA sub forma de cabinet medical individual;

- obiectul de activitate nu a fost precizat corect conform CAEN si anume 8623 "Activitati de asistenta stomatologica";

- in ceea ce priveste diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma de lei , petenta precizeaza ca aceasta cheltuiala reprezinta factura de telefon care a fost emisa pe vechiul sediu situat pe str. pentru care s-au prezentat documente justificative;

- echipa de inspectie fiscala a constatat ca pentru spatiul achizitionat, contribuabila a optat pentru recuperarea cheltuielilor prin deducteri de amortizare, conform fisei mijlocului fix si situatiei de calcul a amortizarii fara a lua in considerare Decizia interna nr. ;

- petenta considera ca echipa de inspectie fiscala nu a detaliat suficient motivele de fapt si temeiul legal si nu a acceptat aplicabilitatea art.9 din OG nr.124/1998;

- petenta considera ca deciziile emise de echipa de inspectie fiscala sunt nelegale deoarece incalca prevederile art.87 din Codul de procedura fiscala si cele ale Anexei nr. 1, pct.5, lit.b) si c) din Ordinul nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala";

- prin Decizia interna nr. petenta a aprobat optiunea de deductere a amortizarii aferente imobilului conform prevederilor art.9 din OG nr.124/1998, coroborat cu prevederile Codului fiscal dovedindu-si astfel interesul pentru aplicarea legislatiei;

Ca temeiuri de drept, petenta aduce in sustinerea contestatiei o serie de prevederi din Codul fiscal , printre care:

- prevederile art.24 alin.(16) care in opinia petentei se refera doar la cabinetele medicale persoane juridice si nu se aplica cazului in speta iar echipa de inspectie fiscala a procedat la calculul amortizarii liniare fara a tine cont de optiunea de deductere stabilita prin Decizia interna emisa in baza prevederilor art.9 din OG nr.124/1998;

- petenta sustine ca echipa de inspectie fiscala nu a luat in considerare coroborarea alin.(1.1) al art.9 din OG nr.124/1998 cu prevederile Codului fiscal cu privire la deducterea valorii imobilului achizitionat in anul 2007;

- petenta sustine ca din continutul deciziilor de impunere si al Raportului de inspectie nu rezulta o concluzie clara a faptelor contestate, a prevederilor legale incalcate si a consecintelor fiscale.

Contestatarul considera ca a calculat si virat in mod corect la bugetul de stat impozitul pe venit pentru anii 2007 - 2010, modul de calcul al acestuia fiind facut in baza dispozitiilor cu caracter special prevazute pentru aceasta categorie de contribuabili, respectiv prin deducterea cheltuielilor efectuate pentru investitii din veniturile realizate.

II. Prin Deciziile de impunere nr.emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. intocmit cu ocazia verificarii activitatii desfasurata de **xxxx** , s-au stabilit urmatoarele , referitor la sumele contestate:

In baza contractului de vanzare cumparare nr. si a facturii fiscale seria nr. contribuabila a achizitionat un imobil situat in care a fost amenajat pentru destinatia de cabinet medical individual de medicina dentara.

In urma verificarii, echipa de inspectie fiscala a constatat ca pentru acest spatiu contribuabila a optat pentru recuperarea cheltuielilor cu achizitia mijlocului fix

(cladire) prin deduceri de amortizare, conform fisei mijlocului fix si situatiei de calcul a amortizarii prezentate in timpul verificarii.

Deoarece contribuabila nu a tinut cont de prevederile legale in vigoare in ceea ce priveste modul de calcul al cotei de amortizare, echipa de inspectie fiscala a recalculat cota anuala de amortizare avand in vedere urmatoarele prevederi legale: art.24 alin.(6), lit.a) , alin.(7) alin.(11) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

Fata de o amortizare a imobilului calculata de contribuabila pe perioada 2007 - 2010 in suma de lei. echipa de inspectie a stabilit o cheltuiala cu amortizarea fiscala pentru acest mijloc fix in suma de lei, diferenta de lei fiind considerata cheltuiala nedeductibila fiscal.

In nota explicativa din data de 14.11.2011, contribuabila invoca in justificarea calculului amortizarii o notificare depusa la AFP in data de 11.11.2011 prin care comunica organului fiscal ca a optat pentru optiunea de amortizare fiscala prin deducerea integrala a valorii de intrare, in transe variabile anuale in functie de veniturile realizate , aceasta decizie fiind luata pe baza prevederilor art.9 alin.(2) din OG nr. 124/1998 privind organizarea si functionarea cabinetelor medicale.

Anul 2007

Echipa de inspectie fiscala a stabilit o diferenta de lei reprezentand cheltuiala cu amortizarea nedeductibila aferenta imobilului , suma rezultata ca diferenta intre amortizarea calculata de contribuabila pe anul 2007 de lei si amortizarea fiscala stabilita de echipa de inspectie fiscala de lei.

Echipa de inspectie fiscala a diminuat cheltuielile deductibile cu suma de 64 lei, suma ce a fost inregistrata fara a avea un document justificativ emis pe titulatura "xxxx - Cabinet medical individual de medicina dentara", nerespectandu-se astfel prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Fata de un venit net declarat de contribuabila pe anul 2007 in suma de lei, echipa de inspectie fiscala a stabilit un venit net anual impozabil recalculat de lei , rezultand o diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de **lei**.

Anul 2008

Echipa de inspectie fiscala a stabilit o diferenta de lei reprezentand cheltuiala cu amortizarea nedeductibila aferenta imobilului , suma rezultata ca diferenta intre amortizarea calculata de contribuabila pe anul 2008 de lei si amortizarea fiscala stabilita de echipa de inspectie fiscala de lei.

Fata de un venit net declarat de contribuabila pe anul 2008 in suma de 0 lei, echipa de inspectie fiscala a stabilit un venit net anual impozabil recalculat de lei , rezultand o diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de **lei**, pentru care s-au calculat obligatii fiscale accesorii in suma de **lei**.

Anul 2009

Echipa de inspectie fiscala a stabilit o diferenta de lei reprezentand cheltuiala cu amortizarea nedeductibila aferenta imobilului , suma rezultata ca diferenta intre amortizarea calculata de contribuabila pe anul 2009 de lei si amortizarea fiscala stabilita de echipa de inspectie fiscala de lei.

Fata de un venit net declarat de contribuabila pe anul 2009 in suma de lei, echipa de inspectie fiscala a stabilit un venit net anual impozabil recalculat de lei , rezultand o diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de lei.

Anul 2010

Echipe de inspectie fiscala a stabilit o diferenta de lei reprezentand cheltuiala cu amortizarea nedeductibila aferenta imobilului , suma rezultata ca diferenta intre amortizarea calculata de contribuabila pe anul 2010 de lei si amortizarea fiscala stabilita de echipa de inspectie fiscala de lei.

Fata de un venit net declarat de contribuabila pe anul 2010 in suma de lei, echipa de inspectie fiscala a stabilit un venit net anual impozabil recalculat de lei , rezultand o diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de lei.

III. Avand in vedere constatările organului de impunere fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

1. Referitor la suma de lei reprezentand impozit pe venit suplimentar aferent anilor 2007, 2008, 2009 si 2010 stabilit prin Deciziile de impunere nr. si si accesorii de intarziere in suma de lei, **cauza supusa solutionarii DGFP Brasov prin Biroul de solutionare contestatii este de a stabili daca Deciziile de impunere nr. sunt legal intocmite si pe cale de consecinta daca petenta datoreaza diferentele de impozit pe venitul anual stabilite, in suma de lei aferent anului 2007, in suma de lei aferent anului 2008, in suma de lei aferent anului 2009 si in suma de lei aferent anului 2010 precum si accesoriile in suma de lei aferente anului 2008.**

In fapt, din verificarea efectuata la xxxx echipa de inspectie fiscala a constatat ca in anul 2007, in baza contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. si a facturii fiscale seria nr. petenta a achizitionat un imobil in valoare de lei , situat in , spatiu care a fost amenajat cu destinatia de cabinet medical individual de medicina dentara.

Prin Decizia interna nr. din data de 11.04.2007 a xxx **"a aprobat efectuarea deducerii integrale a imobilului situat in achitat in avans integral in anul 2006 si intrat efectiv in patrimoniul cabinetului la data de 11.04.2007, precum si a dotarilor necesare functionarii, conform Titlului III art.48, alin. (4), lit.c) " sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute la titlul II, **dupa caz**", anume art.24 "Amortizarea fiscala", alin.(16) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata la zi, in coroborare cu art.9 alin. (2) din cap.3 "Organizarea functionarea si finantarea cabinetelor medicale" a OG nr.124/1998 republicata prin Legea nr. 629/2001 referitoare la cabinetele medicale, ca lege speciala aplicabila, care prevede"cheltuielile efectuate pentru ...investitii, dotari...se scad din veniturile realizate", astfel:**

1. intr-o singura transa, la data punerii in functiune, in cazul cand veniturile curente realizate acopera integral valoarea de intrare;

2. in mai multe transe variabile, din care prima la data punerii in functiune, pana la recuperarea totala a valorii de intrare, daca veniturile curente realizate sunt mai mici;

Veniturile realizate de cabinet sunt in conformitate cu art.8 lit.b) ..."venituri din servicii medicale cu plata directa..." deoarece C.M.I. de xxx nu a incheiat contract cu CJAS.

Mentionam ca am ales aceasta optiune de tratament alternativ al amortizarii fiscale aplicabile cabinetelor medicale care respecta atat prevederile codului fiscal, ca lege prioritara, cat si a legii speciale aplicabile, considerand ca textul din Codul fiscal in vigoare nu poate fi interpretat limitativ prin obligativitatea deductiei intr-o singura transa, dealtfel acesta nici nu este imperativ in ceea ce priveste modalitatea deductiei integrale..."

In baza acestei Decizii, petenta a calculat amortizarea aferenta imobilului inregistrat la numarul de inventar 22.

In urma verificarii Fisei mijlocului fix si a Situatiei calcul amortizare pentru anii 2007 - 2010- recalculata, echipa de inspectie a constatat ca petenta a optat pentru recuperarea cheltuielilor cu achizitia imobilului prin deductii de amortizare astfel:

- in anul 2007 s-a diminuat valoarea mijlocului fix cu suma de lei;
- in anul 2008 s-a diminuat valoarea mijlocului fix cu suma de lei;
- in anul 2009 s-a diminuat valoarea mijlocului fix cu suma de lei;
- in anul 2010 s-a diminuat valoarea mijlocului fix cu suma de lei.

Valoarea ramasa a imobilului la data de 31.12.2010 este de lei.

Echipa de inspectie a constatat ca petenta nu a tinut cont de prevederile legale in vigoare privind modul de calcul al cotei de amortizare.

In drept, spetei in cauza ii sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

Profesia de medic este o profesie liberala si conform art. 1 alin.(3) din OG nr. 124/1998 privind organizarea si functionarea cabinetelor medicale , se poate exercita in formele prevazute de lege:

"ART. 1

(3) Profesia de medic, ca profesie liberală, poate fi exercitată în cadrul cabinetului medical în una dintre următoarele forme:

a) cabinet medical individual";

In baza acestor prevederi legale, nu se pot retine considerentele petentei privind Raportul de inspectie fiscala nr. conform carora "*Forma juridica nu a fost precizata, si anume PFA sub forma de cabinet medical individual conform art. 1 alin.(3) lit.a) din OG nr. 124/1998*" precum si "*obiectul de activitate nu a fost precizat corect conform CAEN si anume 8623 "Activitati de asistenta stomatologica"*". In Raportul de inspectie nr. , echipa de inspectie a precizat la Cap.II Date despre contribuabil, pct.5 Alte informatii ca forma juridica a petentei este : " iar "*obiectul de activitate - servicii medicale dentare*" acesta fiind conform Certificatului de inregistrare emis de Autoritatea de Sanatate Publica a Judetului nr. din 25.02.1999.

Veniturile obtinute din profesii libere sunt venituri din activitati independente asa cum prevede art. 46 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"ART. 46

Definirea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente".

Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați conform art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal să conducă evidența contabilă în partidă simplă.

"ART. 48

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50"

Contabilitatea în partidă simplă se ține conform Ordinului 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

La punctul F- Norme privind evidențierea cheltuielilor din Ordinul 1040/2004 , art.43, lit. c) se specifică obligativitatea contribuabililor de a respecta regulile privind amortizarea prevăzute în Titlul II din Codul fiscal:

"F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II din Codul fiscal";

In drept, referitor la modul de calcul al cheltuielilor cu amortizarea, petentei **xxxx** ii sunt aplicabile prevederile art. 24 "Amortizarea fiscală" alin (6) lit a) , alin.(7) , alin.(11) lit. a) și alin.(16) din Titlul II - Legea 571/2003 privind Codul Fiscal , republicată , cu modificările și completările ulterioare care precizează:

"ART. 24

Amortizarea fiscală

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

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

(7) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare a mijlocului fix amortizabil.

Cota de amortizare liniară se calculează raportând numărul 100 la durata normală de utilizare a mijlocului fix.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

*(16) Contribuabilii care investesc în mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de muncă și bolilor profesionale, precum și înființării și funcționării cabinetelor medicale, pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii în funcțiune **sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol**".*

coroborate cu prevederile art. 9 din OG nr. 124/1998 privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale:

"ART. 9)*

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

(1[^]1) Cheltuielile efectuate pentru perfecționare continuă, investiții, dotări și alte utilități necesare înființării și funcționării cabinetelor medicale, organizate în forma prevăzută la art. 1 alin. (3) și la art. 15 alin. (1), se scad din veniturile realizate".

Conform prevederilor legale enunțate, petenta putea să opteze pentru deducerea integrală a valorii imobilului, la calculul profitului impozabil, la data punerii în funcțiune sau putea recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare calculată prin metoda de amortizare liniară.

Din documentele prezentate în timpul controlului a rezultat că petenta nu a dedus integral valoarea imobilului la data punerii în funcțiune ci a calculat amortizarea acestuia nerespectând însă cota de amortizare liniară conform prevederilor legale aplicabile.

Pentru clarificarea stării de fapt fiscale, echipa de inspecție a solicitat prin Nota explicativă explicații cu privire la opțiunea petentei de a deduce integral valoarea clădirii sau de a recupera această cheltuială prin deduceri de amortizare, metoda de amortizare stabilită și durata normată de funcționare a imobilului achiziționat.

În răspunsul dat de petenta în data de 14.11.2011, aceasta face referire la notificarea depusă la AFP sub nr. prin care petenta a comunicat că a optat pentru "amortizarea fiscală prin deducerea integrală a valorii de intrare, în tranșe variabile anuale în funcție de veniturile realizate și politica fiscală aplicată de managementul cabinetului", invocând că legea specială aplicabilă prevedea art.9 alin.2 din OG nr. 124/1998.

Nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației invocarea de către petenta a Deciziei interne nr. deoarece această decizie a fost emisă fără a respecta

prevederile legale si anume prevederile art. 24 alin.(16) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, enuntat anterior.

Prevederile art. 9 din OG nr.124/1998 privind organizarea si functionarea cabinetelor medicale reglementeaza faptul ca cheltuielile efectuate pentru "*investitii, dotari si alte utilitati necesare infiintarii si functionarii cabinetelor medicale*" se scad din veniturile realizate.

Conditii care trebuie indeplinite pentru ca cheltuielile sa fie deductibile din punct de vedere fiscal sunt reglementate prin Titlul II din Codul fiscal.

Avand in vedere ca petenta nu a respectat prevederile legale in vigoare privind modul de calcul al cotei de amortizare , echipa de inspectie a procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea pe perioada 2007 - 2010.

Conform prevederilor HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, echipa de inspectie a incadrat spatiul destinat cabinetului medical la clasa 1.6.8 Alte constructii de locuinte si social-culturale neregasite in cadrul subgrupeii 1.6 la o durata normala de functionare minima de 20 de ani rezultand o amortizare lunara de lei calculata astfel:

- Valoare mijloc fix: lei;
- durata normala de functionare conform Catalog: 20 de ani;
- cota anuala de amortizare: $100/20 = 5\%$;
- cota anuala de amortizare liniara: $x 5\% = lei$;
- amortizare lunara: : 12 luni = lei.

Anul 2007

Pentru anul 2007, echipa de inspectie fiscala a stabilit o cheltuiala cu amortizarea imobilului in suma de lei (lei X 8 luni), calculand amortizare incepand cu luna mai 2007 si a diminuat cheltuielile cu amortizarea stabilite de petenta in suma de lei cu suma de **lei** stabilita ca nedeductibila fiscal conform prevederilor legale anterior enuntate.

Aferent acestei cheltuieli nedeductibile, echipa de inspectie a calculat in mod legal o diferenta de impozit pe venitul net anual de lei (lei X 16%) .

Avand in vedere prevederile legale enuntate anterior, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de **lei** reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de echipa de inspectie pe anul 2007.

In baza prevederilor art.48, alin.(4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal , echipa de inspectie a diminuat cheltuielile deductibile cu suma de **lei**, stabilind o diferenta de impozit pe venit de **lei**.

Echipa de inspectie a considerat ca petenta nu detine un document justificativ si ca aceasta suma nu poate fi justificata cu factura nr. emisa de pe numele xxxCab. Stomat. si pe adresa.

Echipa de inspectie fiscala a considerat ca factura prezentata de petenta nu indeplineste conditiile pentru a fi considerata document justificativ deoarece este emisa pe numele xxx si nu pe denumirea actuala de xxxx- Cabinet medical individual de medicina conform Certificatului de inregistrare fiscala seria prin care petentei i s-a atribuit CIF.

In drept, conform art.48 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal :
"ART. 48

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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";

Art. 14 din OMFP nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede ca:

"14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;*
- **numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;***
- numărul documentului și data întocmirii acestuia";*

Având în vedere că numele și adresa contribuabilului sunt aceleași și doar titlatura este schimbată (în loc de Cabinet medical individual de medicina este Cab Stomat) se înțelege că factura a fost emisă pentru servicii telefonice prestate petentei în perioada 18.02.2007 - 17.03.2007 având calitatea de document justificativ și fiind o cheltuială deductibilă.

Nu sunt aplicabile în acest caz prevederile art.5 alin.(1) din OMFP nr. 2224/2006 pentru aprobarea unor proceduri privind înregistrarea și gestiunea persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA , petenta nefiind înregistrată în scop de TVA.

Având în vedere aceste constatări, urmează a se admite contestația pentru suma de **lei** reprezentând diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de echipa de inspecție pe anul 2007.

La data de 01.11.2011 petenta a depus AFP Declarația rectificativă privind veniturile realizate pe anul 2007 în baza căreia a fost emisă "Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate în România de persoanele fizice pe anul 2007". Având în vedere că scadența diferenței de impozit pe venit stabilită prin decizia de impunere este ulterioară încheierii inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală nu a calculat obligațiile fiscale accesorii pentru diferența de impozit pe venitul net anual stabilită suplimentar de plată de lei.

Anul 2008

Pentru anul 2008, echipa de inspecție fiscală a stabilit o cheltuială cu amortizarea imobilului în suma de lei (lei X 12 luni) și a diminuat cheltuielile cu amortizarea stabilite de petenta în suma de 10.409 lei cu suma de **lei** care a fost considerată nedeductibilă fiscal conform prevederilor legale anterior enunțate.

Fata de un venit net declarat pentru anul 2008 de 0 lei, echipa de inspecție a stabilit un venit net de lei și o diferență de impozit pe venit de **lei**.

Avand in vedere prevederile legale enuntate anterior, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de **lei** reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de echipa de inspectie pe anul 2008.

Aferent diferentei de impozit pe venit in suma de lei, echipa de inspectie fiscala a calculat obligatii fiscale accesorii in suma totala de **lei**, din care majorari de intarziere in suma de lei, dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Majorarile de intarziere in valoare de **lei** au fost calculate de organele de inspectie fiscala, pe perioada 04.11.2009 - 30.06.2010.

Majorarile de intarziere au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) si alin.(7) in vigoare pana la 01.07.2010 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala care dispune:

"(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Dobanzile de intarziere in valoare de **lei** au fost calculate pentru perioada 01.07.2010 - 30.09.2010 (in cuantum de 0,05% pe zi) conform art.I pct.10 alin.(1) si (7) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala care prevad ca:

" 10. Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă si până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Dobanzile de intarziere in valoare de **lei** au fost calculate pentru perioada 01.10.2010 - 20.04.2011 (in cuantum de 0,04% pe zi) conform art.I pct.2 din OUG nr.88/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003:

"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Echipa de inspectie a calculat penalitati de intarziere in suma de **lei**, in drept fiind aplicabile prevederile art.II, pct.2 din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea O.G 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, care precizeaza :

"ART. 120¹)*

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

Intrucat prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiata contestatia formulata pentru suma de lei reprezentand diferenta de impozit pe venit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala , urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la accesoriile de intarziere aferente in suma de lei, conform principiului "**accessorium sequitur principalem**".

Anul 2009

Pentru anul 2009, echipa de inspectie fiscala a stabilit o cheltuiala cu amortizarea imobilului in suma de lei (lei X 12 luni) si a diminuat cheltuielile cu amortizarea stabilite de petenta in suma de lei cu suma de lei stabilita ca nedeductibila conform prevederilor legale anterior enuntate.

Fata de un venit net declarat pentru anul 2009 de lei, echipa de inspectie a stabilit un venit net de lei. La acest venit anual net revine un impozit pe venit in suma de lei, rezultand o diferenta de impozit pe venit de lei stabilita suplimentar.

Avand in vedere prevederile legale enuntate anterior, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de echipa de inspectie pe anul 2009.

La data de 01.11.2011 petenta a depus AFP Declaratia rectificativa privind veniturile realizate pe anul 2009 in baza careia a fost emisa "Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate in Romania de persoanele fizice pe anul 2009". Avand in vedere ca scadenta diferentei de impozit pe venit stabilita prin decizia de impunere este ulterioara incheierii inspectiei fiscale, echipa de inspectie fiscala nu a calculat obligatii fiscale accesorii pentru diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata de lei.

Anul 2010

Pentru anul 2010, echipa de inspectie fiscala a stabilit o cheltuiala cu amortizarea imobilului in suma de lei (lei X 12 luni) si a diminuat cheltuielile cu amortizarea stabilite de petenta in suma de lei cu suma de lei stabilita ca nedeductibila conform prevederilor legale anterior enuntate.

Fata de un venit net declarat pentru anul 2010 de lei, echipa de inspectie a stabilit un venit net de lei. La acest venit anual net revine un impozit pe venit in suma de lei, rezultand o diferenta de impozit pe venit de lei stabilita suplimentar.

Avand in vedere prevederile legale enuntate anterior, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de echipa de inspectie pe anul 2010.

La data de 01.11.2011 petenta a depus AFP Declaratia rectificativa privind veniturile realizate pe anul 2010 in baza careia a fost emisa "Decizia de impunere

anuala pentru veniturile realizate in Romania de persoanele fizice pe anul 2010". Avand in vedere ca scadenta diferentei de impozit pe venit stabilita prin decizia de impunere este ulterioara incheierii inspectiei fiscale, echipa de inspectie fiscala nu a calculat obligatii fiscale accesorii pentru diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de plata de lei.

Referitor la sustinerea petentei conform careia " se constata in mod clar nelegalitatea acestor decizii prin incalcarea prevederilor art.87 Forma si continutul deciziei de impunere din Codul de procedura fiscala , precum si a Anexei nr. 1, pct.5, lit. b) si c) din Ordinul 972/2006 privind aprobarea formularului Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" , precizam urmatoarele:

"ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă".

iar art.43 prevede ca:

"ART. 43

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

- (1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.*
- (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*
- a) denumirea organului fiscal emitent;*
 - b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
 - c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
 - d) obiectul actului administrativ fiscal;*
 - e) motivele de fapt;*
 - f) temeiul de drept;*
 - g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
 - h) ștampila organului fiscal emitent;*
 - i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
 - j) mențiuni privind audierea contribuabilului".*

Toate aceste conditii sunt indeplinite de Deciziile de impunere nr privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, decizii emise in conformitate cu prevederile OMFP nr. 149/2007 privind modelul si continutul unor documente intocmite in activitatea de inspectie fiscala

pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere.

In ceea ce priveste OMFP nr. 972/2006 privind aprobarea formularului " Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" , prevederile acestui Ordin nu se aplica in activitatea de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere.

2. Referitor la diferenta de impozit pe venit, cauza supusa solutionarii este daca DGFP Brasov prin Biroul solutionare contestatii se poate pronunta asupra acestui capat de cerere in conditiile in care aceasta suma nu a fost stabilita ca datorata prin actele administrativ fiscale contestate.

Prin Deciziile de impunere nr. a fost stabilit ca datorat impozit pe venit in suma de si majorari de intarziere in suma de lei.

Prin contestatia depusa petenta contesta impozit pe venit stabilit suplimentar de lei si majorari de intarziere in suma de lei.

In speta sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala care precizeaza:

"ART. 206

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, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal".

Astfel incat suma de lei contestata de petenta nu a fost stabilita ca datorata prin actele administrativ fiscale contestate si urmeaza a se respinge contestatia pentru impozit pe venit in suma de lei ca fiind fara obiect.

3. Referitor la contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. , cauza supusa solutionarii este daca DGFP prin Biroul de solutionare contestatii are competenta de solutionare cu privire la acest capat de cerere.

Competenta de solutionare in cadrul DGFP- Biroul solutionare contestatii este reglementata de art.209 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind codul de procedura fiscala care precizeaza:

"ART. 209*)

Organul competent

1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz,

în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

b) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, competentă conform art. 36 alin. (3) pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestațiile formulate de aceștia, ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum".

In fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. s-a stabilit obligația petentei de a respecta metoda de amortizare liniară a clădirii astfel cum a fost stabilită de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. .

Se reține că soluționarea contestației, pentru acest capăt de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art.209 alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republica, care precizează:

"(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente".

In speta sunt aplicabile și prevederile pct.5.3 din ORDIN Nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stabilește:

"5.3. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc".

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi transmisă, spre competența soluționare, DGFP - Activitatea de inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art 216 din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată , se:

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiată a contestației pentru suma de **lei** reprezentând impozit pe venit suplimentar aferent anilor 2007, 2008, 2009 și 2010 și pentru suma de **lei** reprezentând obligații fiscale accesorii aferente anului 2008, stabilite prin Deciziile de impunere nr. privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere și a Raportului de inspectie fiscală nr.

2. Admiterea contestației cu privire la impozit pe venit stabilit suplimentar de plata în suma **lei** și anularea parțială a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. și a Raportului de inspectie fiscală nr. , pentru suma de **lei** reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar de plata.

3. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației pentru impozit pe venit în suma de **lei**.

4. Transmiterea contestației împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr. spre competența soluționare DGFP - Activitatea de inspectie Fiscală.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul în termen de 6 luni de la data comunicării conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.