



**DECIZIA nr. 42/31.05.2011**  
privind soluționarea contestației formulate  
**C.M.I. Dr. C.T.**  
înregistrată la D.G.F.P ----- sub nr. ..../20.04.2011

Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului ----- (D.G.F.P. -----), a primit spre soluționare contestația formulată de **C.M.I. Dr. C.T. CUI .....**, cu sediul în localitatea .., comuna ....., județul ----- împotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului ----- Activitatea de Inspecție fiscală ----- Biroul Inspecție Fiscală Persoane fizice nr. xxx/18.03.2011 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. xxx/18.03.2011.

Obiectul contestației îl constituie **suma de \*\*\* lei din care:**

- suma de \*\* lei – impozit pe venit
- suma de \* lei – dobânzi(majorări) de întârziere- impozit pe venit.

Contestația semnată și purtând amprenta ștampilei C.M.I. Dr. C.T. a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207, alin. (x) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în data de 20.04.2011 la la D.G.F.P. ----- sub nr.-----, decizia de impunere nr. xxx/18.03.2011 fiindu-i comunicată cu adresa nr.---- din 18.03.2011 reprezentantului cabinetului medical în ziua de 18.03.2011 prin poștă cu confirmare de primire în data de 31.03.2011.

Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. -----, ca organ emitent la actului administrativ contestat a completat dosarul cauzei și a întocmit referatul nr.---/29.04.2011 cu propuneri de soluționare a contestației prin care precizează că nu s-a formulat plângere penală și a înaintat dosarul cauzei spre soluționare Compartimentului Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. -----.

În cauză fiind îndeplinite dispozițiile art. 209 alin. (x) lit. a) din O.G. 92/2003 Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este competentă legal să se pronunțe asupra contestației formulate de C.M.I. Dr. C.T..

**I. În susținerea contestației petenta invocă următoarele:**

Baza de impunere suplimentară în sumă totală de vvvv lei reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe venit pentru anii 2007-2010, a fost stabilită în mod eronat de către echipa de inspecție fiscală deoarece nu ține seama de prevederile O.G. nr. 124/29 august 1998, republicată privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale.

Față de această împrejurare petenta solicită anularea deciziei de impunere nr. xxx/18.03.2011 întocmită în baza raportului de inspecție fiscală nr. xxx/18.03.2011.

II. Din Decizia de impunere nr. xxx/18.03.2011 și din Raportul de inspecție fiscală nr. xxx/18.03.2011 cu referire la obiectul contestației rezultă următoarele:

C.M.I. C.T. care desfășoară activitatea de consultații și tratamente în specialitatea medicină generală de familie – cod CAEN: 8---, și funcționează în baza Autorizației de liberă practică nr. --/06.11.1999 eliberată de Direcția de Sănătate Publică ----, a Certificatului de înregistrare ----din data de 01.10.1999, eliberat de de Uniunea Cabinetelor Medicale din România, Avizului de funcționare a cabinetului nr.----/27.02.2008 eliberat Consiliul Județean al Colegiului Medicilor, filiala ---- și Autorizației de funcționare nr. --- din 12.04.2010 eliberată de Direcția de Sănătate Publică a județului ----, în perioada supusă inspecției fiscale, în mod eronat, a înregistrat în evidența contabilă drept cheltuieli deductibile:

**- în anul 2007- suma de yyy lei, din care:**

- suma de y lei reprezentând cumpărarea de mijloace fixe (din care z lei un ecograf și q lei un autoturism) pentru care trebuia să calculeze amortizarea liniară conform art. 24 alin. (x) lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare încălcând astfel și prevederile art. 48 alin. (x) lit. a) și c) din același act normativ;

- suma de w lei- rate leasing financiar , C.M.I. C.T. încălcând astfel prevederile art. 48 alin. (x) lit l) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

**- în anul 2008 - suma de zzz lei, din care:**

- suma de zz lei reprezentând materiale de construcții pentru modernizarea cabinetului, contrar prevederilor art. 24 alin.(x) lit. d) și art. 48 alin. (x) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform căruia valoarea de achiziție se recuperează pe seama amortizării;

- suma de xz lei - avans pentru cumpărarea cabinetului medical contrar prevederilor art. 24 alin.(x) lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- suma de x.y lei- rate leasing financiar, contrar prevederilor art. 48 alin. (x) lit l) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

**- în anul 2009 - suma de www lei, din care:**

- suma de ww lei reprezentând materiale de construcții pentru modernizarea cabinetului, contrar prevederilor art. 24 alin.(x) lit. d) și art. 48 alin. (x) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- suma de wy lei reprezentând cumpărarea unui aparat de fizioterapie, amortizat integral la data achiziționării încălcând astfel prevederile art. 24 alin. (x) lit. e) art. 48 alin. (x) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- suma de x.w lei- rate leasing financiar, contrar prevederilor art. 48 alin. (x) lit l) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- suma de xw lei- eroare de calcul(adunare greșită a cheltuielilor);

- suma x.x lei, reprezentând contravaloare benzină achiziționată pe baza unor bonuri de benzină care nu au înscris pe ele denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autoturismului, nu sunt ștampilate încălcând astfel art. 48 alin. (x) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 13-15 din O.M.F.P.1040/2004 și ale O.M.F.P. 293/2006;

**- în anul 2010 – suma de qqqq lei, din care:**

- suma de q1 lei reprezentând materiale de construcții pentru modernizarea cabinetului, contrar prevederilor art. 24 alin.(x) lit. d) și art. 48 alin. (x) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- suma de q2 lei- rate leasing financiar, contrar prevederilor art. 48 alin. (x) lit l) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- suma q3 lei- eroare de calcul(adunare greșită a cheltuielilor);

- suma q4 lei, reprezentând contravaloare benzină achiziționată pe baza unor bonuri de benzină care nu au înscris pe ele denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autoturismului, nu sunt ștampilate încălcând astfel art. 48 alin. (x) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 13-15 din O.M.F.P.1040/2004 și ale O.M.F.P. 293/2006;

- suma de q5 lei – reparații auto, înregistrate în baza unui deviz de lucrări, pentru care nu deține factura fiscală.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina C.M.I. Dr. C.T. obligațiile fiscale suplimentare în sumă de \*\*\* lei, din care: impozit pe venit în sumă de \*\* lei (2007=x.wy lei, 2008=wxy lei, 2009= x.yw, 2010= x.xw lei) și dobânzi(majorări) de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de \* lei (2007=x.\* lei lei, 2008=1\*\*/ lei, 2009= x.t lei).

III. Având în vedere, documentelor existente la dosarul cauzei, motivațiile contestatoarei, constatările organului de inspecție fiscală, coroborat cu prevederile actelor normative în vigoare, se reține:

Cabinetul Medical Individual Dr. C.T. CUI 2-----are sediul social în satul ---com. D----, jud -----.

Inspecția fiscală, efectuată în baza Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, și a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, a cuprins perioada 01.01.2007-31.12.2010 pentru impozitul pe venit.

**Cauza supusă soluționării cu care a fost investită Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ----- este să se pronunțe asupra obligațiilor suplimentare de plată în sumă totală de \*\*\* lei, din care: \*\* lei cu titlu de impozit pe venit net anual suplimentar pentru perioada 2007 - 2010 și \* lei cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venitul net anual suplimentar pentru perioada 2007 - 2010 dispuse de către A.I.F. ----- S.I.F.P.F. în sarcina C.M.I. Dr. C.T. prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activității independente în mod individual si/sau într-o formă de asociere nr. xxx/18.03.2011, în condițiile în care în perioada verificată, organul de inspecția nu a admis la deducere cheltuieli în sumă de vvvv lei iar C.M.I. Dr. C.T. susține că la control nu s-a ținut seama de prevederile O.G. nr. 124/1998 privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale, republicată.**

**În fapt**, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2010, organul de inspecție fiscală, făcând aplicarea prevederilor art. 24 alin.(1) lit. d) și e)și art. 48 alin. (1) lit. a) și c), alin. (1) lit l) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 13 -15 din O.M.F.P.1040/2004 și ale O.M.F.P. 293/2006, a majorat baza impozabilă pentru impozitul pe venitul net anual cu suma de vvvv lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal și a stabilit suplimentar în sarcina C.M.I. Dr. C.T. obligații fiscale suplimentare în sumă de \*\*\* lei, din care: impozit pe venit în sumă de \*\* lei, dobânzi (majorări) de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de \*\*x lei și penalități de întârziere în sumă de \*x.- lei, pe care petenta le contestă în totalitate susținând că la control nu s-a ținut seama de prevederile O.G. nr. 124/1998, republicată, privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale.

Cheltuielile în sumă de vvvv lei, considerate nedeductibile la control se compun din:

An	Cheltuieli cu:							
	Avans cabinet	Cumpărări mijloace fixe	Rate leasng – amortizare	Materiale construcții	Erori adiție cheltuieli	C/val bonuri benzină	Reparații auto	Total/an

2007		x						x
2008	x		x	x				x
2009		x	x	x	x	x		x
2010			x	x	x	x	x4	x
Total	x	x	x	x	x	x	x	vvvv

Din tabelul de mai sus se observă că organul de inspecție fiscală a constatat că în mod eronat, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2010, C.M.I. Dr. C.T. a considerat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe venitul net anual realizat de cabinetul medical:

a) cheltuieli privind achizițiile de bunuri amortizabile:

- avans cabinetul medical în sumă de \*\*\* lei;
- ecograf în sumă de 2\*\* lei;
- autoturism în sumă de \*\* lei;
- aparat fizioterapie în sumă de 1\*lei;\*
- rate leasing financiar în sumă de \*\* lei(c/val rate leasing financiar din care s-a scăzut c/val amortizare liniară a bunului cumpărat);
- materiale de construcții în sumă de 1\*\*\* lei;

b) cheltuieli cu achiziționarea de bunuri (combustibili) și servicii pe baza unor documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ ( bonuri fiscale neștampilate, și care nu au înscrise pe ele denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului, deviz de reparații și nu factura) în sumă de \*\*\* lei (x.\*\* lei+x.\*\* lei);

c) cheltuieli deduse în plus rezultate din erori de adiție în sumă de 18.963 lei.

Față de aceste constatări, organul de inspecție fiscală a stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activității independente în mod individual si/sau într-o formă de asociere nr. xxx/18.03.2011, următoarele obligații suplimentare de plată pe care C.M.I. Dr. C.T. le contestă în totalitate:

a) pentru anul 2007:

- impozit pe venitul net anual în sumă de x. lei;
- obligații fiscale accesorii în sumă de x. lei;

b) pentru anul 2008:

- impozit pe venitul net anual în sumă de x lei;
- obligații fiscale accesorii în sumă de 1x lei;

c) pentru anul 2009:

- impozit pe venitul net anual în sumă de x.x6 lei;
- obligații fiscale accesorii în sumă de x.x1 lei;

d) pentru anul 2010:

- impozit pe venitul net anual în sumă de xx lei:

**În drept**, se fac aplicabile:

- referitor la stabilirea venitului net anual impozabil din activități independente Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 48

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

**(x) 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](#).**

[...]

**(x) 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;

.....  
**(x) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:**

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de **leasing operațional**, respectiv **cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;**

.....  
**(x) Nu sunt cheltuieli deductibile:**

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;

**(x) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.**

**(x) În Registrul-inventar se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității.”**

Înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor, de către contribuabilii persoane fizice trebuie să respecte și prevederile O.M.F.P. nr. 1040 din x iulie 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 care precizează:

„ F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

43. 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 din Codul fiscal;

[...]

Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor,[...]

44. Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de **leasing operațional**, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing.

- referitor la calculul amortizării mijloacelor fixe Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

#### **ART. 24**

##### **Amortizarea fiscală**

**(x) 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.**

**(x) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:**

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”;**

Totodată, referitor la întocmirea declarațiilor fiscale, art. 82 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007 precizează:

**„Forma și conținutul declarației fiscale**

[...]

**(x) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.**

**(x) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscrind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.[...]**” .

Așadar, din punct de vedere fiscal, nu toate cheltuielile efectuate de un C.M.I. sunt acceptate la calculul bazei impozabile. Astfel cheltuielile admise la calculul bazei impozabile sunt denumite cheltuieli deductibile, și sunt reprezentate de acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Unele cheltuieli sunt deductibile integral, altele doar parțial (cheltuieli deductibile limitat), iar altele sunt nedeductibile, adică nu sunt luate în calculul bazei de impozitare.

Cheltuielile deductibile conform prevederilor legale citate mai sus, sunt orice cheltuieli efectuate în vederea obținerii de venituri, la care se adaugă cheltuielile cu: protecția muncii, școlarizare, transport și cazare, marketing, management, cercetare, contribuțiile și cotizațiile obligatorii, reglementate prin lege, asigurări de accidente și boli profesionale, reclamă și publicitate.

Cheltuieli nedeductibile sunt cheltuielile cu: impozitul pe venit, amenzile, penalitățile și dobânzile aferente, cheltuielile fără documente justificative, etc.

Un tip special de cheltuielă, care în mod normal este deductibilă limitat **este amortizarea, adică recuperarea treptată a valorii unui mijloc fix**, în funcție de valoarea sa și de durata medie de utilizare.

Totodată se reține că în vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale de plată datorate, contribuabilii sunt obligați să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare.

În contabilitatea în partidă simplă se utilizează două tipuri de registre obligatorii și o serie de registre facultative.

a) Registre obligatorii: Registrul-jurnal de încasări și plăți și Registrul de inventar ( servește la înregistrarea patrimoniului inventariat, la sfârșitul fiecărui an).

b) Registre facultative: registrul de numere de inventar, registrul de ordine de plată, etc.

Având în vedere modul de constituire a bazei impozabile, inspecția fiscală urmărește corectitudinea înregistrărilor contabile ale contribuabililor în conformitate cu prevederile Codului fiscal și ale Codul de procedură fiscală.

Organele de inspecție fiscală verifică dacă toate înregistrările contabile au fost efectuate corect pe bază de documente justificative (facturi, chitanțe, bonuri, state de plată, foi de parcurs, etc.)

Astfel, în conformitate cu art. 94 din Codul de procedură fiscală obiectul inspecției fiscale este verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora:

**ART. 94**

**„ Obiectul și funcțiile inspecției fiscale**

**(x) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea**

diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.

(x) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.*

(x) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (x) organul de inspekție fiscală va proceda la:*

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

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

e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;*

f) *stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;*

Totodată art. x din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată **la art. . x precizează:**

**„(x) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**(x) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.**

x. Referitor la cheltuielile cu mijloace fixe și materiale de construcție utilizate de C.M.I. Dr. C.T., în raport de prevederile legale citate anterior, se rețin următoarele:

Din documentele existente la dosar, se reține că organul fiscal a considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile costurile de achiziționarea a mijloacelor fixe (x.000 lei avans cabinet, xxx lei ecograf, autoturism și aparat fizioterapie, rate leasing în sumă de xx lei și materiale de construcții în sumă de xxx lei deoarece în conformitate cu prevederile art. 48 alin. x lit. c) din Codul fiscal cheltuielile de această natură se recuperează din punct de vedere fiscal pe seama amortizării calculată în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (x) și (x) din Codul fiscal.

Deoarece, potrivit prevederilor Titlului II, art. 24, alin. x din Legea nr. 571/2003, “Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării...” se constată că prin înregistrarea valorii totale a acestor bunuri ca și cheltuieli deductibile C.M.I. Dr. C.T. a încălcat prevederile art. 48 alin. x lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca pentru a putea fi deduse cheltuielile trebuie "sa respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz.”

Procedura legală enunțată anterior trebuie avută în vedere coroborat cu, art. 48 alin. x lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede că nu sunt cheltuieli deductibile "cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;”

Din analiza dosarului contestației, respectiv anexa nr.x-x și x la raportul de inspekție fiscală, se poate constata faptul ca C.M.I. Dr. C.T. nu a respectat prevederile legale mai sus citate, în cazul în speță fiind vorba de mijloace fixe amortizabile pentru

care cheltuielile aferente achiziționării se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării motiv pentru care organul fiscal a considerat ca și cheltuiala deductibilă amortizarea mijlocului fix și nu cheltuiala cu avansul, cu ratele de leasing sau cu achiziția bunurilor analizate.

Având în vedere cele precizate rezultă că organul de inspecție fiscală în mod legal a considerat nedeductibile cheltuielile în sumă totală de xx lei (din care xxx lei în anul 2007, xxxx lei în anul 2008, xxx lei în anul 2009 și xx în anul 2010).

**x.Referitor la baza de impunere suplimentară stabilită de inspecția fiscală în sumă de \*\*\*2 lei.**

**În fapt**, organul de inspecție fiscală a constatat erori de adăuție a cheltuielilor în sumă totală de +++ lei din care x.+ lei în anul 2009 și +++ lei în anul 2010 ceea ce a condus la întocmirea eronată a declarațiilor anuale depuse la organul fiscal competent.

**În drept**, referitor la întocmirea declarațiilor fiscale, art. 82 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007 precizează:

„Forma și conținutul declarației fiscale

[...]

**(x) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.**

**(x) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscrind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.[...]**”

„ART. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...]

**(x) 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;**

-coroborat cu prevederile pct. B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile din OMFP nr. 1040/ din x iulie 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 care precizează:

**11. Evidența contabilă în partidă simplă se va conduce în conformitate cu prezentele norme metodologice.**

**13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**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;

- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;



- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.”

Față de aceste prevederi se reține că C.M.I. Dr. C.T. a declarat ca și cheltuială deductibilă suma pp lei fără a deține documente justificative.

Deasemenea organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe venitul net anual suma de x.pp lei reprezentând c/valoarea bonurilor de benzină care nu aveau înscrise denumirea cumpărătorului, numărul de înmatriculare a autoturismului dar și cheltuieli cu reparații auto în sumă de x.pp lei pentru care dr. C.M.I. C.T. nu deținea, o factură emisă pe numele său.

**În drept** se fac aplicabile prevederile art. 48 alin(x) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare privind *regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă coroborat cu pct. 11-14 din OMFP nr. 1040/ din x iulie 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 așa cum au fost citate mai sus*

- prevederile OMFP nr. 293 din 22 februarie 2006 pentru modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora care precizează:

ART. x

*“(x) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de x ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă. Fac excepție de la această regulă, în sensul că stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor, următoarele documente:*

*d) bonul fiscal emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările ulterioare, a cărei valoare totală este de până la suma de 100 lei (RON) inclusiv, dacă este ștampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului, codul unic de înregistrare al acestuia sau codul numeric, în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente.”*

*- art.48 alin(x) din Codul fiscal lit l^x) care precizează:*

*„în perioada x mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească x.500 kg și care să nu aibă mai mult de x scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*x. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

*x. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

*x. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi”;*

*din cele de mai sus rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de ////*

În ceea ce privește trimiterea petentei la Ordonanța Guvernului nr. 124/1998, republicată privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale precizăm că aceasta, în forma aplicabilă în perioada verificată la art. x prevede:

*„ (x) Veniturile realizate din activitatea cabinetului medical se impozitează potrivit*

dispozițiilor legale privind impunerea veniturilor realizate din activitatea desfășurată pe bază de liberă inițiativă..

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

Interpretarea corectă a acestor prevederi conduce la concluzia că pentru stabilirea bazei impozabile cabinetele medicale, trebuie să respecte dispozițiile legale privind impunerea veniturilor realizate din activitatea desfășurată pe baza liberei inițiative respectiv prevederile Capitolul II art. 46-48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 36-41 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal care precizează clar că valoarea mijloacelor fixe cumpărate și a investițiilor ulterioare efectuate la acestea **se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării și nu prin trecerea integrală a valorii acestora pe costuri la data achiziției.**

În această situație organul de soluționare trebuie să respecte și prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care precizează:

#### **“ ART. 206**

##### **Forma și conținutul contestației**

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

**a) datele de identificare a contestatorului;**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;** “ , coroborat cu pct.12.x din Ordinul 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat care stipulează:

*“ Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;*

Totodată sunt incidente și prevederile art.213, alin.x din din O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare conform căruia:

**“ (x) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”**

Având în vedere prevederile legale de mai sus se reține că petenta nu a depus în susținerea contestației dovezile pe care își întemeiază contestația și motivele de fapt pentru care a înțeles să formuleze contestația din care să rezulte o alta situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală iar motivele de drept invocate nu sunt incidente speței, contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată, nemotivată și nesusținută cu documente pentru suma de \*\* lei reprezentând impozit pe venit.

**x. Referitor la majorările și penalitățile de întârziere în sumă de \* lei** aferente diferenței suplimentare stabilită de inspecția fiscală cu titlul de impozit pe venitul anual impozabil în sumă totală de \*\* lei:

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. xxx/18.03.2011 pentru neachitarea în termen impozitului pe venit în sumă de \*\* lei stabilit de plată, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina MCI Dr. C.T., majorări de întârziere (dobânzi) și penalități de întârziere în sumă de \* lei, contestate în totalitate de petentă.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (x), art. 120 alin (x, x și x) și art. 120^x din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

#### **ART. 119**

##### **Dispoziții generale privind majorări de întârziere**

**(x) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere”.**

- Conform [art. I](#) pct. x și [art. III](#) alin. (x) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010 începând cu data de x iulie 2010, [articolul 119](#) se modifică și va avea următorul cuprins:

**"ART. 119**

**Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

**(x) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”**

**ART. 120**

**Majorări de întârziere**

**(x) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

**(x) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.**

**(x) Nivelul majorării de întârziere este de x,x% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.**

Conform [art. I](#) pct. 10 și [art. III](#) alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010 începând cu data de x iulie 2010, [articolul 120](#) se modifică și va avea următorul cuprins:

**"ART. 120**

**Dobânzi**

**(x) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.**

**(x) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.**

**(x) Nivelul dobânzii de întârziere este de x,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”**

Prin Legea nr. 46 din x aprilie 2011 privind aprobarea [Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 39/2010](#) pentru modificarea și completarea [Ordonanței Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedură fiscală alin. (x) a fost modificat astfel:

„(x) Nivelul dobânzii este de x,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

**ART. 120<sup>x</sup>** (intrat în vigoare începând cu data de x iulie 2010, conform [art. II](#) alin. (x) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010 )

**Penalități de întârziere**

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

**(x) 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 x% 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.**

**(x) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.**

Deoarece în sarcina CMI Dr. C.T. a fost reținută ca datorată diferența

suplimentară de plată la impozitul pe venit în suma de \*\* lei aceasta datorează și sumele accesorii în raport cu debitul, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, fapt pentru care se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente obligației fiscale principale datorate, contestația urmând a se respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul Legii nr. 571/2003 art. 48, coroborat cu art. 205, art. 206 și art. 216 din OG nr. 92/2003, republicată, titlul IX, privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale se:

#### **D E C I D E:**

**x. Respingerea** a contestației formulată de C.M.I. Dr. C.T. împotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. xxx/18.03.2011 ca, **neîntemeiată, nemotivată și nesuținută cu documente** pentru suma de \*\*\* lei reprezentând:

- **impozit pe venit în sumă de \*\* lei;**

- **majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere în sumă de \* lei.**

x . Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie, în condițiile art.44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală , republicată cu modificările și completările ulterioare celor în drept spre a fi dusă la îndeplinire.

x. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, potrivit art. 210 alin. (x) din Codul de procedură fiscală, republicat în anul 2007 și poate fi atacată, potrivit legii, la Tribunalul ----- în termen de x luni de la comunicare în conformitate cu prevederile art.218 (x) din același act normativ și ale art.11(x) din Legea nr.554/02.12.2004 a contenciosului administrativ.

**DIRECTOR EXECUTIV,  
ec. MIHĂIȚĂ PANȚIRU**

Red/dact. V.B/4ex.  
29.05.2011