

**MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE**  
**A JUDEȚULUI SUCEAVA**

**DECIZIA NR. 68**

din 13.06.2007

privind soluționarea contestației formulate de

**CABINET MEDICAL .....**

din localitatea Suceava, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a județului Suceava sub nr. ....din 27.04.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava prin adresa nr. .... din 27.04.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. ....din 27.04.2007, cu privire la contestația formulată de **CABINET MEDICAL .....** din localitatea Suceava, str. ....

**C.M. ....** contestă **suma de .....** lei, stabilită de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... din 06.03.2007, astfel:

- ..... lei impozit pe venit pentru anul 2003 stabilit prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007;

- ..... lei impozit pe venit pentru anul 2004 stabilit prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007;

- ..... lei impozit pe venit pentru anul 2005 stabilit prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007;

- ..... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit din activități independente, stabilite prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007;

- ..... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul global, stabilite prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007;

- ..... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit din activități independente, stabilite prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007;

- ..... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul global, stabilite prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 și 179 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

**I. C.M. .... din localitatea Suceava, prin contestația formulată precizează că** desfășoară activitate ca asociat în cadrul Cabinetelor medicale asociate grupate – ..... și ....., în baza certificatului de înregistrare nr. ../07.07.1999 și a autorizațiilor de liberă practică medicală nr. .../23.01.2003 și nr. ....../05.01.2005.

Contestatoarea precizează că pentru anul 2003 organele de control au stabilit o diferență de venit brut de ..... lei, considerând că:

- nu a înregistrat la venituri suma de ..... lei, reprezentând servicii medicale pe luna decembrie 2002, încasate cu O.P. nr. ....20.01.2003 și facturile din luna decembrie 2002 către .....Suceava;

- a înregistrat în plus la venituri suma de ..... lei, reprezentând servicii medicale facturate în luna decembrie 2003, dar încasate în luna ianuarie 2004 de la .....Suceava.

Contribuabilul consideră că chiar dacă s-au înregistrat în mod eronat veniturile de pe un an fiscal la altul, data facturii și data înregistrării veniturilor este 31.12.2002, dată la care suma de ..... lei a fost înregistrată în registrul jurnal de încasări și plăți la poziția 1121 din 31.12.2002, fiind impozitată în anul fiscal 2002.

Petenta consideră că suma de ..... lei a fost impozitată de două ori, atât în anul 2002, cât și în anul 2003, și menționează că depune în susținerea cauzei registrul jurnal de încasări și plăți, pagina 98, verificată de organele fiscale la data de 13.03.2003, și fișa furnizorului eliberată de .....Suceava.

De asemenea, menționează că pentru anul 2003 organele de inspecție fiscală au constatat ca nedeductibile cheltuielile în sumă de ..... lei, din care ..... lei cheltuieli cu diverse materiale justificate cu bonuri fiscale, neînsoțite de factură.

Contestatoarea susține că organele fiscale nu au ținut cont că, în ceea ce privește bonurile fiscale, sunt aplicabile prevederile art. 2 din OMF nr. 903/2000, de unde rezultă că documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ în cazul în care furnizează informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

De asemenea, precizează că organele de control nu au ținut cont că bonurile fiscale sunt completate pe verso, îndeplinind condițiile de documente justificative, acte pe care susține că le anexează la dosarul cauzei.

În ceea ce privește constatarea organelor de control că suma de ..... lei, reprezentând asigurare de viață pentru asociați, este nedeductibilă conform art. 40 lit. b din O.G. nr. 7/2001 și art. 16 pct. 2 lit. a din H.G. nr. 54/2003, contestatoarea susține că s-au încheiat polițele de asigurare nr. .... /10.06.2003 și nr. .... /10.06.2003 pentru deces și invaliditate, pentru medicii ..... și .....

Contestatoarea susține că suma de ..... lei reprezintă contravaloarea cesiunii de creanță în favoarea Băncii Comerciale ....., în vederea garantării unui credit pentru achiziționarea unui echipament medical, respectiv analizator automat de biochimie, conform contractului de împrumut și garanție nr. .... 16.06.2003.

Pentru anul 2004, organele de control au considerat suma de ..... lei cheltuieli ce depășesc limita admisă prin OG nr. 7/2001, art. 16 alin. 4 lit D.

Petenta consideră că cheltuielile de protocol reprezintă cheltuieli necesare desfășurării activității, ce au la bază factura nr. .... /05.05.2003 și factura nr. .... /30.06.2003, reprezentând apă minerală asigurată clienților, perioada fiind foarte călduroasă, majoritatea dintre ei acuzând disconfort.

În ceea ce privește factura nr. .... din 29.08.2003 în valoare de ..... lei vechi și factura nr. .... din 29.08.2003 în valoare de ..... lei vechi, contestatoarea susține că acestea reprezintă cheltuieli cu obiectele de inventar, înregistrate în evidența cabinetului și care, conform listei de inventar, se regăsesc în dotarea oficiilor din cadrul punctelor de lucru prin care se desfășoară activitatea.

De asemenea, contestatoarea menționează că pentru anul 2004 organele de control au considerat nedeductibile cheltuielile cu diverse materiale a căror justificare s-a făcut cu bonuri fiscale neînsoțite de factură, fără să țină cont de prevederile art. 2 din OMF nr. 903/2000.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de ..... lei, ce au la bază factura nr. .... /22.04.2004, și în sumă de ..... lei, ce au la bază factura nr. .... /09.02.2004, considerate de organele de control ca fiind modernizare pentru îmbunătățirea confortului termic, contestatoarea susține că ușile interioare au fost înlocuite pentru asigurarea unei igienizări corespunzătoare și nu pentru îmbunătățirea confortului termic.

De asemenea, susține că acestea nu reprezintă modernizări, ci reparații capitale și care au fost înregistrate corect pe cheltuieli.

În ceea ce privește cheltuielile cu diferențele de curs valutar în sumă de ..... lei, aferente contractelor de leasing, petenta susține că potrivit art. 48 pct. 7 din Codul fiscal acestea nu sunt prevăzute ca nedeductibile.

Referitor la constatarea organului de control că s-a aplicat în mod eronat regimul de amortizare accelerată, considerându-se pentru un mijloc fix ca prim an de funcționare perioada rămasă din anul calendaristic 2005 și nu anul de funcționare de 12 luni, contestatoarea susține că potrivit art. 24 pct. 9 din Codul fiscal „În cazul metodei de amortizare accelerate, amortizarea se calculează după cum urmează: a) pentru primul an de utilizare, amortizarea cheltuielilor nu poate depăși 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix.”

Contestatoarea susține că legiuitorul nu prevede în mod expres repartizarea cheltuielilor cu amortizarea liniară în primul an de funcționare.

De asemenea, susține că baza impozabilă, respectiv venitul brut pentru anul 2005, a fost diminuată în mod eronat cu suma de .....lei, reprezentând servicii medicale aferente lunii decembrie 2005 și facturate în aceeași lună. Organele de control menționează că suma a fost încasată în luna ianuarie 2006, ceea ce este eronat, suma fiind încasată în luna decembrie 2005.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... din 06.03.2007, ce a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, nr. .... din 06.03.2007 pentru anul 2003, nr. .... din 06.03.2007 pentru anul 2004, nr. .... din 06.03.2007 pentru anul 2005 și nr. .... din 06.03.2007, organele de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava au constatat următoarele:**

**Pentru anul 2003** s-a constatat că s-au depus declarații speciale privind veniturile din activități independente pentru fiecare asociat, astfel:

.....                      ..... .....

Venit brut	.....lei	.....lei
Cheltuieli deductibile	.....lei	.....lei
Venit net	.....lei	.....lei

Conform evidenței contabile, gruparea cabinetelor medicale a realizat următoarele:

Venit brut	.....lei
Cheltuieli deductibile	..... lei
Venit net	..... lei

Potrivit contractului de grupare, veniturile și cheltuielile au fost repartizate în cotă de 50% pentru fiecare asociat, persoana fizică ..... realizând venituri și din funcționarea cabinetului medical individual.

În urma controlului au rezultat următoarele:

Venit brut	..... lei
Cheltuieli deductibile	.....lei
Venit net	..... lei

Diferența de ..... lei la venitul brut este explicată de organele de control astfel:

- nu a fost înregistrată la venituri suma de ..... lei, reprezentând servicii medicale pe luna decembrie 2002, încasate cu OP nr. ....20.01.2003 și facturate în luna decembrie 2002, către .....Suceava;

- s-a înregistrat în plus la venituri suma de ..... lei, reprezentând servicii medicale facturate în luna decembrie 2003, dar încasate în luna ianuarie 2004 de la .....Suceava. Conform art. 16 din OG 7/2001, venitul brut cuprinde sumele încasate și nu cele facturate. Contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă veniturile în funcție de data facturii și nu a încasării, nerespectând prevederile menționate.

- venitul a fost influențat în minus cu suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată, înscrisă din eroare pe bonurile fiscale emise de casa de marcat pentru care s-a dispus virarea la bugetul de stat.

Organele de control au constatat ca fiind nedeductibile următoarele cheltuieli, în sumă totală de ..... lei:

1. - ..... lei cheltuieli cu asigurările de viață ale asociaților grupării de cabinete medicale ..... și ....., înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți la pozițiile 132, 247, 495, 611, 816, 1028 și 1162. Conform art. 10 lit. b din O.G. nr. 7/2001 și H.G. nr. 54/2003, art. 16 pct 2 lit. a, aceste cheltuieli sunt nedeductibile.

2. - ..... lei cheltuieli cu diverse materiale justificate cu bonuri fiscale, neînsoțite de factură, pentru a putea justifica că sunt bunuri achiziționate pentru a fi utilizate în interesul afacerii, neîndeplinind astfel calitatea de document justificativ conform OMFP 58/2003, cap. II lit. B pct. 14. Bonurile fiscale sunt documente care pot fi înregistrate în

contabilitate ca documente de plată și nu de justificare a cheltuielilor. Au fost avute în vedere prevederile H.G. nr. 831/1997.

3. - ..... lei, reprezentând contravaloarea unui mijloc fix (calculator), achiziționat conform facturii nr. ....../17.02.2003, înregistrată integral pe cheltuieli. Conform Legii nr. 15/1994 și H.G. nr. 424/2001, acesta este mijloc fix amortizabil, perioada de amortizare fiind conform H.G. nr. 964/1998 de 3 ani. S-a acceptat pe cheltuieli valoarea amortizării pe 10 luni, de ..... lei.

4. - ..... lei reprezentând contravaloarea unui mijloc fix (casă de marcat) achiziționat conform facturii nr. ....../24.03.2003, înregistrată integral pe cheltuieli. Conform Legii nr. 15/1994 și H.G. nr. 424/2001 este mijloc fix amortizabil, perioada de amortizare conform H.G. nr. 964/1998 fiind de 3 ani. S-a acceptat pe cheltuieli valoarea amortizării pe 9 luni, de ..... lei.

5. - .....lei reprezentând contravaloarea unui mijloc fix (centrală termică), achiziționat conform facturii nr. ....../14.05.2003, înregistrat integral pe cheltuieli, Conform Legii nr. 15/1994 și H.G. nr. 424/2001 este mijloc fix amortizabil, perioada de amortizare conform H.G. nr. 964/1998 fiind de 8 ani. S-a acceptat pe cheltuieli valoarea amortizării pe 7 luni, de ..... lei.

6. - ..... lei reprezentând contravaloarea unor mijloace fixe (două imprimante, fiecare cu valoarea de inventar mai mare de .....), achiziționate conform facturii nr. ....../19.08.2003, înregistrată integral pe cheltuieli. Conform Legii nr. 15/1994 și H.G. nr. 424/2001 este mijloc fix amortizabil, perioada de amortizare fiind conform H.G. nr. 964/1998 de 3 ani. S-a acceptat pe cheltuieli valoarea amortizării pe 4 luni, de .....

7. - ..... lei reprezentând contravaloarea unui mijloc fix (mobilier), achiziționat conform facturii nr. ....../29.11.2003, înregistrat integral pe cheltuieli. Conform Legii nr. 15/1994 și H.G. nr. 424/2001 este mijloc fix amortizabil, perioada de amortizare fiind conform H.G. nr. 964/1998 de 15 ani. S-a acceptat pe cheltuieli valoarea amortizării pe luna decembrie, de ... lei.

8. - ..... lei reprezentând impozit pe venit, care, conform art. 16 alin. 4 din O.G. nr. 7/2001, este cheltuială nedeductibilă.

9. - ..... lei asigurare de viață pentru asociații grupării în vederea contractării unui credit. Conform art. 10 lit. b din O.G. nr. 7/2001 și H.G. nr. 54/2003, art. 16 pct. 2 lit. a, aceste cheltuieli sunt nedeductibile.

10. - S-a acordat suplimentar drept de deducere pentru suma de ..... lei, reprezentând contravaloarea facturilor nr. ....../29.08.2003 în sumă de ..... lei vechi și factura nr. ....../18.08.2003 în sumă de ..... lei vechi, achitate cu OP .....22.09.2003 și OP

.....16.09.2003, dar din eroare de calcul nu a fost adunată la totalul cheltuielilor deductibile.

11. - S-a acordat dreptul de deducere pentru suma de .....lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea unui mijloc fix (analizor automat) pe perioada martie – iulie 2003, ce a fost pus în funcțiune în luna februarie 2003, contribuabilul calculând amortizarea începând cu luna august 2003 (Na = ..... lei). Conform Legii nr. 15/1994 art. 11, amortizarea se calculează începând cu luna următoare celei în care a fost pus în funcțiune.

12. - ..... lei – cheltuieli de protocol nedeductibile, care depășesc limita admisă de O.G. nr. 7/2001, art. 16 alin. 4 lit. d.

**Pentru anul 2004** organele de control au constatat că s-au depus declarații speciale privind veniturile din activități independente pentru fiecare asociat, astfel:

.....	.....	.....
Venit brut	..... lei	.....lei
Cheltuieli deductibile	.....lei	..... lei
Venit net	.....lei	.....lei

Conform evidenței contabile, gruparea cabinetelor a realizat următoarele:

Venit brut	.....lei
Cheltuieli deductibile	.....lei
Venit net	.....lei

Potrivit contractului de grupare, veniturile și cheltuielile au fost repartizate în cotă de 50% pentru fiecare asociat, persoana fizică ..... realizând venituri și din funcționarea cabinetului medical individual.

În urma verificării efectuate au rezultat următoarele:

Venit brut	.....lei
Cheltuieli deductibile	..... lei
Venit net	.....lei

Diferența de venit brut de ..... lei este explicată de organele de control astfel:

- nu a fost înregistrată la venituri suma de ..... lei, reprezentând servicii medicale pe luna decembrie 2003, încasate cu OP nr. .... în luna ianuarie 2004. Contribuabilul a înregistrat veniturile în luna decembrie 2003;

- s-a înregistrat în plus la venituri suma de ..... lei, reprezentând servicii medicale facturate în luna decembrie 2004, dar încasate în luna ianuarie 2005 de la .....Suceava. Conform art. 49 din Legea nr. 571/2003, venitul brut cuprinde sumele încasate și nu cele facturate. Contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă veniturile în funcție de data facturării și nu a încasării;

- nu s-au înregistrat veniturile în sumă de ..... lei, facturate și încasate, reprezentând refacturarea gazului metan consumat de alte cabinete medicale și contravaloarea imprimatelor folosite. Explicația contribuabilului este că nu a fost înregistrată nici cheltuiala totală cu furnizarea gazului metan, deși facturarea a fost efectuată pe Laboratorul de analize medicale;

- nu a fost înregistrată la venituri contravaloarea prestațiilor încasate cu chitanța nr. ....../0902.2004, în sumă de .....

Organele de control au constatat cheltuieli nedeductibile în sumă totală de ..... lei, reprezentnd:

1. - ..... lei cheltuieli cu asigurările de viață ale asociațiilor grupării de cabinete medicale ..... și ....., înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți. Conform art. 49 alin. 7 lit. a și d Legea nr. 571/2003 aceste cheltuieli sunt nedeductibile.

2. - ..... lei cheltuieli cu diverse materiale justificate cu bonuri fiscale neînsoțite de factură pentru a putea justifica că sunt bunuri achiziționate pentru a fi utilizate în interesul afacerii, neîndeplinind astfel calitatea de document justificativ conform OMFP 58/2003, cap. II lit. B pct. 14. Bonurile fiscale sunt documente care pot fi înregistrate în contabilitate ca documente de plată și nu de justificare a cheltuielilor. Au fost avute în vedere prevederile H.G. nr. 831/1997.

3. - ..... lei, contravaloarea facturilor nr. ....../ 09.02.2004 și nr. ....../31.12.2004, reprezentând cheltuieli cu modernizarea unui spațiu închiriat constând în montare de termopane. Îmbunătățirea confortului termic prin montarea de termopane nu reprezintă o reparație, ci o modernizare, conform H.G. nr. 2139/2004, cap. III pct. 2 și a adresei MFP nr. ....../10.11.2003, care se amortizează pe durata contractului de închiriere, conform art. 24 alin. 11 din Legea nr. 571/2003. S-a acceptat pe cheltuieli valoarea amortizării în sumă de ..... lei.

4. - ..... lei reprezentând impozit pe venit activități independente, care, conform art. 49 alin. 7 lit. c din Legea. nr. 571/2003 nu este cheltuială nedeductibilă.

5. - .....lei reprezentând contravaloarea unui mijloc fix (mobilier), achiziționat conform facturii nr. ....../30.09.2004, înregistrat



integral pe cheltuieli. Conform Legii nr. 15/1994 și H.G. nr. 424/2001 este mijloc fix amortizabil, perioada de amortizare fiind conform H.G. nr. 964/1998 de 15 ani. S-a acceptat pe cheltuieli valoarea amortizării pentru 3 luni, de .....

6. - ..... contravaloare donație biserică, nedeductibilă în conformitate cu prevederile art. 49 alin. 7 lit. e din Legea nr. 571/2003.

7. - ..... lei diferențe de curs valutar aferente ratelor de capital achitate din contractele de leasing financiar, care sunt nedeductibile, conform art. 25 din Legea 571/2003.

8. - ..... lei contravaloare ochelari de vedere și a montajului (facturile nr. .... din 18.02.2004 și nr. .... din 18.02.2004). Potrivit art. 49 alin. 7 lit. a din Legea nr. 571/2003, sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal nu sunt deductibile.

9. - .....diferență amortizare etuvă sterilizare, pusă în funcțiune conform procesului verbal din data de 27.04.2004. Contribuabilul a înregistrat eronat pe cheltuieli amortizarea începând cu luna martie 2004 (10 luni), mijlocul fix fiind instalat în luna aprilie 2004. Conform art. 24 alin. 11 din Codul fiscal, amortizarea se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

10. - .....diferență amortizare autoclava sterilizare pusă în funcțiune conform procesului verbal din data de 27.04.2004. Contribuabilul a înregistrat eronat pe cheltuieli amortizarea începând cu luna martie 2004 (10 luni), mijlocul fix fiind instalat în luna aprilie 2004. Conform prevederilor art. 24 alin. 11, amortizarea se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix se pune în funcțiune.

11. - ..... diferență amortizare incintă aseptică sterilizare pusă în funcțiune conform procesului verbal din data de 27.04.2004. Contribuabilul a înregistrat eronat pe cheltuieli amortizarea începând cu luna martie 2004 (10 luni), mijlocul fix fiind instalat în luna aprilie 2004. Conform art. 24 alin. 11, amortizarea se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

12. - .....diferență amortizare incubator achiziționat cu factura nr. .... din 30.08.2004. Contribuabilul a înregistrat eronat pe cheltuieli amortizarea începând cu luna martie 2004 (10 luni), mijlocul fix fiind instalat în luna aprilie 2004. Conform art. 24 alin. 11, amortizarea se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

13. - ..... cheltuieli cu amortizarea a trei aparate de aer condiționat, pentru perioada august – decembrie 2003 a fost calculată eronat norma de amortizare, perioada de punere în funcțiune fiind,

conform H.G. nr. 964/1995, de 8 ani și nu de 3 ani, cât a considerat contribuabilul.

14. - s-a acordat drept de deducere a sumei de .....lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe înregistrate pe cheltuieli în anul 2003, astfel:

- .....lei pentru un calculator (Na = .....)
- .....pentru o casă de marcat (Na = .....)
- .....pentru centrală termică (Na = .....lei)
- ..... lei pentru imprimantă (Na = .....)
- .....pentru mobilier (Na = .....)

15. - s-a acordat drept de deducere pentru cheltuieli cu gazul metan facturate și achitate, în sumă de .....lei.

16. - .....cheltuieli nedeductibile reprezentând cotizații achitate asociațiilor profesionale, care depășesc cota admisă de 2%, conform art. 48 alin. 5 lit. m din Legea nr. 571/2003.

**Pentru anul 2005** organele de control au constatat că s-au depus declarații speciale privind veniturile din activități independente pentru fiecare asociat, astfel:

.....	.....	.....
Venit brut	.....	.....
Cheltuieli deductibile	.....lei	.....
Venit net	..... lei	.....lei

Conform evidenței contabile, gruparea cabinetelor a realizat următoarele:

Venit brut	.....lei
Cheltuieli deductibile	.....
Venit net	..... lei

Conform contractului de grupare, veniturile și cheltuielile au fost repartizate în cotă de 50% pentru fiecare asociat, persoana fizică ..... realizând venituri și din funcționarea cabinetului medical individual.

În urma verificării efectuate au rezultat următoarele:

Venit brut	.....lei
Cheltuieli deductibile	.....
Venit net	.....lei

Diferența de venit brut de .....este explicată de organele de control astfel:

1. - nu a fost înregistrată la venituri suma de ..... lei, reprezentând servicii medicale pe luna decembrie 2004, încasate cu OP nr. .... în luna ianuarie 2005 și facturate în luna ianuarie 2005 către .....Suceava. Contribuabilul a înregistrat veniturile în luna decembrie 2004;

2. - s-a înregistrat în plus la venituri suma de .....lei, reprezentând servicii medicale aferente lunii decembrie 2005 și facturate în aceeași lună, dar încasate în luna ianuarie 2006 de la .....Suceava.

Conform art. 49 din Legea nr. 571/2003 și a O.G. nr. 7/2001, venitul brut cuprinde sumele încasate și nu cele facturate. Contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă veniturile în funcție de data facturării și nu de data încasării, nerespectând prevederile legale.

3. - nu s-au înregistrat veniturile în sumă de ..... lei, ce au la bază facturile nr. ....din 13.01.2005 și nr. .... din 17.01.2005 și încasate cu chitanțele nr. .... din 13.01.2005 și nr. .... din 17.01.2005, reprezentând refacturarea gazului metan consumat de alte cabinete medicale și contravaloarea imprimatelor folosite. Explicația contribuabilului pentru neînregistrarea venitului este că nu a fost înregistrată nici cheltuiala totală cu furnizarea gazului metan, deși facturarea a fost făcută pe Laboratorul de analize medicale.

4. - nu a fost înregistrată la venituri suma de .....lei, încasată în datele de 20.09.2005, 05.10.2005, 26.10.2005 și 30.11.2005, câte .....Sumele au fost virate de ..... și reprezintă contravaloarea salariilor subvenționate, conform art. 115 și 116 din Legea nr. 116/2002. Organele de control au constatat că salariile angajaților au fost trecute pe cheltuieli de către contribuabil.

5. - venitul a fost influențat în minus cu suma de ..... lei, reprezentând TVA colectată înscrisă în bonurile fiscale emise de casa de marcat, pentru care s-a dispus virarea la bugetul de stat.

Organul de inspecție a considerat ca nedeductibile următoarele cheltuieli în sumă totală de ..... lei:

1. - ..... lei cheltuieli cu amortizarea - s-a aplicat eronat regimul de amortizare accelerată pentru mijloacele fixe achiziționate în anul 2005, considerându-se ca prim an de funcționare perioada rămasă din

anul calendaristic 2005 și nu anul de funcționare (12 luni) pentru fiecare mijloc fix. Conform art. 24 alin. 9 din Legea nr. 571/2003, în cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea pentru primul an de utilizare nu poate depăși 50 % din valoarea de intrare a mijlocului fix. S-a aplicat în mod eronat regimul de amortizare accelerată pentru un program informatic, conform art. 24 alin. 10 din Legea nr. 571/2003 acesta se amortizează în regim liniar, pe o perioadă de 3 ani;

2. - s-a acordat dreptul de deducere a sumei de .....lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe înregistrate pe cheltuieli în anul 2003, pentru calculator, casă marcat, centrală termică, imprimantă, mobilier și tâmplărie termopan;

3. - s-a acordat drept de deducere pentru cheltuieli cu gazul metan facturat și achitat, în sumă de ..... lei.

Pentru nevirarea în termenul legal a impozitului pe venitul din activități independente s-au calculat majorări în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de .....pentru ..... și ..... lei majorări și ..... lei penalități de întârziere pentru .....

Pentru nevirarea în termen a impozitului pe venitul global s-au calculat majorări în sumă de .....și penalități de întârziere de .....pentru .....și ..... lei majorări și ..... lei penalități de întârziere pentru .....

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de control au constatat că chiar dacă nu este plătitor de TVA, activitatea fiind scutită, în perioada 2003 – 2006 contribuabilul a emis documente (bonuri fiscale) cu TVA. Conform art. 69 din H.G. nr. 598/2002 și art. 155 alin. 1 pct. 59 alin. 1 din HG nr. 44/2004, taxa pe valoarea adăugată înscrisă pe un document se datorează bugetului de stat. TVA datorată este de .....lei.

Pentru nevirarea în termen a taxei pe valoarea adăugată s-au calculat majorări în sumă de .....și penalități de întârziere de .....

În urma verificării efectuate s-a stabilit în sarcina contribuabilului o taxă pe valoarea adăugată în sumă de .....lei, majorări de întârziere aferente de .....și penalități de întârziere de .....

Pentru ..... s-au stabilit următoarele:

- .....diferență de venit net pentru anul 2003, care a generat un impozit suplimentar de ..... lei;

- ..... diferență de venit net pentru anul 2004, care a generat un impozit suplimentar de ..... lei;
- .....lei diferență de venit net pentru anul 2005, care a generat un impozit suplimentar de ..... lei;
- ..... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit din activități independente;
- ..... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit din activități independente;
- ..... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul global;
- ..... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul global.

Pentru ..... s-au stabilit următoarele:

- .....diferență de venit net pentru anul 2003, care a generat un impozit suplimentar de ..... lei;
- ..... diferență de venit net pentru anul 2004, care a generat un impozit suplimentar de ..... lei;
- .....lei diferență de venit net pentru anul 2005, care a generat un impozit suplimentar de .....lei;
- ..... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit din activități independente;
- .....penalități de întârziere aferente impozitului pe venit din activități independente;
- .....majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul global;
- .....penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul global.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentului, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:**

**Referitor la impozitul pe venit în sumă de .....lei, stabilit suplimentar în urma verificării, astfel:**

- ..... lei stabilit prin Decizia de impunere anuală pe anul 2003, nr. .... din 06.03.2007;
- ..... lei stabilit prin Decizia de impunere anuală pe anul 2004, nr. .... din 06.03.2007;

- ..... lei stabilit prin Decizia de impunere anuală pe anul 2005, nr. .... din 06.03.2007.

**PENTRU ANUL 2003 – impozit suplimentar de ..... lei, stabilit de organele de control** prin Decizia de impunere anuală pe anul 2003, nr. .... din 06.03.2007.

**1. Referitor la veniturile în sumă totală de ..... lei, din care 50 % aparțin asociatului ....., reprezentând servicii medicale, cauza supusă soluționării este dacă cabinetul medical avea obligația înregistrării acestor venituri în anul 2003, în condițiile în care serviciile au fost efectuate și facturate către .....Suceava în luna decembrie 2002, iar încasarea acestora a avut loc în anul 2003, cu OP nr. .... din 20.01.2003.**

**În fapt**, organele de control au constatat că în anul 2003 contribuabilul nu a înregistrat veniturile din serviciile medicale efectuate și facturate către Casa de Asigurări Sociale de Sănătate în luna decembrie 2002 în sumă de ..... lei și încasate cu Ordinul de plată nr. .... din 20.01.2003.

În urma verificării efectuate, venitul net aferent anului 2003 și implicit impozitul pe venit a fost influențat de organele de control cu această sumă.

Contribuabilul consideră că chiar dacă s-au înregistrat în mod eronat veniturile de pe un an fiscal la altul, data facturii și data înregistrării veniturilor este 31.12.2002, dată la care suma de ..... lei a fost înregistrată în registrul jurnal de încasări și plăți la poziția 1121 din 31.12.2002, fiind impozitată în anul fiscal 2002.

Petenta consideră că suma de ..... lei a fost impozitată de două ori, atât în anul 2002, cât și în anul 2003, și menționează că depune în susținerea cauzei registrul jurnal de încasări și plăți, pagina 98, verificată de organele fiscale la data de 13.03.2003, și fișa furnizorului eliberată de .....Suceava.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile **art. 16** din Ordonanței Guvernului **nr. 7/2001** privind impozitul pe venit, unde se precizează că:

**„(1) Venitul net din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.**

**(2) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile.**

**(3) Venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, rămase după încetarea definitivă a activității. Nu sunt considerate venituri brute sumele primite sub formă de credite.**

Din textul de lege mai sus citat se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între **venitul brut, care cuprinde sumele încasate**, și cheltuielile aferente deductibile.

Având în vedere că, așa după cum recunoaște și contestatoarea, veniturile au fost încasate în anul 2003, contribuabilul avea obligația impozitării acestora în anul încasării, respectiv 2003.

Referitor la susținerea contestatoarei că veniturile în sumă de ..... lei au fost impozitate în anul 2002, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât anul 2002 nu face obiectul actelor contestate, verificarea fiind efectuată pentru perioada 2003 – 2005, iar potrivit actelor normative menționate, impozitarea veniturilor se face în anul în care are loc încasarea, în cazul în speță în anul 2003.

Față de cele prezentate se reține că petenta avea obligația înregistrării **veniturilor în sumă de ..... lei** în anul încasării acestora, astfel că influențarea de către organele de control a venitului net cu această sumă și implicit a impozitului pe venitul global pentru anul 2003 este legală, drept pentru care urmează **a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

**Referitor la cheltuielile în sumă de ..... lei, din care 50 % aparțin asociatului ....., considerate de organele de control nedeductibile în anul 2003.**

**2. Referitor la cheltuielile cu diverse materiale în sumă de ..... lei, din care 50 % aparțin asociatului ....., cauza supusă soluționării este dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe venit, în condițiile în care contribuabilul nu justifică operațiunile cu facturi fiscale, ci cu bonuri fiscale.**

**În fapt**, organele de control au constatat că **C.M. ....** a înregistrat cheltuieli cu diverse materiale justificate cu bonuri fiscale, neînsoțite de factură.

**În drept**, pentru anul 2003 sunt aplicabile prevederile **art. 10 din Ordonanța Guvernului nr. 7 / 2001** privind impozitul pe venit, unde se precizează:

**„(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:**

**a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;**

Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 58 / 2003, precizează:

**„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 economice și financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economice și financiare, iar atunci când este necesar și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economice și 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.

**15. Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.”**

Din textele de lege citate mai sus se reține că pot fi admise la deducere acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității pe care contribuabilul o desfășoară și care sunt justificate cu



documente, care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

În ceea ce privește cheltuielile cu diverse materiale, în sumă de ..... lei, justificate cu bonuri fiscale, contestatoarea susține că pentru aceste cheltuieli deține documente care cuprind toate informațiile, așa cum este prevăzut în Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 903/2000 privind modificarea modelelor și normelor de întocmire și utilizare a unor formulare și introducerea de noi formulare în activitatea financiară și contabilă.

La art.2 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 903/2000 privind modificarea modelelor și normelor de întocmire și utilizare a unor formulare și introducerea de noi formulare în activitatea financiară și contabilă, se prevede că „**(1) În vederea înregistrării în contabilitate a bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, unitățile emitente vor completa pe versoul acestui bon următoarele informații: denumirea și adresa cumpărătorului, codul fiscal al cumpărătorului, respectiv codul numeric personal pentru contribuabilii impuși în baza Ordonanței Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aplicând ștampila unității.**”

Cabinetul medical depune în susținerea cauzei xerocopie după o serie de bonuri fiscale, care au înscrise denumirea și adresa cumpărătorului, precum și codul numeric personal.

Potrivit **art. 182 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92 /2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, **devenit art. 183** prin republicarea din data de 26.09.2005, „**(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.**”

În legătură cu aplicarea acestui articol, punctul 182.1 din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, precizează:

„**182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.**”

Din textele de lege mai sus prezentate se reține că petenta poate depune în susținerea cauzei documente noi și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că în această situație organului care a efectuat activitatea de control i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Întrucât, potrivit Deciziei de impunere contestate, nr. .... din 06.03.2007, venitul anual global impozabil este de .....lei, iar, conform Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 192/2004 privind stabilirea baremului anual de impunere și a deducerii personale de bază pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2003, impozitul anual pentru venituri impozabile mai mari de .....este de 40%, se reține că impozitul aferent venitului net de 2.1.....(..... lei x 50 % cotă .....), rezultat prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu diverse materiale justificate cu bonuri fiscale, este de ..... lei (..... lei x 50% x 40% = ..... lei).

Având în vedere că organele de control nu au avut în vedere prevederile Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 903/2000 privind modificarea modelelor și normelor de întocmire și utilizare a unor formulare și introducerea de noi formulare în activitatea financiară și contabilă și ținând cont de faptul că petenta depune în susținerea cauzei o serie de bonuri fiscale ce au stat la baza operațiunilor respective, **se va desființa Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007** pentru impozitul pe venit în sumă de ..... lei, rezultat prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu materialele în sumă de ..... lei (..... lei total cheltuieli neadmise la deducere x 50% cotă asociat .....), urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la analizarea documentelor respective și implicit a impozitului pe venit, strict pentru aceeași perioadă și aceeași sumă, și să emită noi acte administrative fiscale având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

**În drept**, se face aplicarea prevederilor **art. 186 (3)** „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit căroră:

**„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct.**

102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”**,

și prevederile **pct. 12.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

**„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

**3. Referitor la cheltuielile în sumă de ..... lei, din care 50% aparțin asociatului ....., cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile cu asigurarea de viață pentru asociați sunt deductibile la calculul impozitului pe venit, în condițiile în care asigurarea s-a efectuat pentru deces și invaliditate.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele de control nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de ..... lei, reprezentând asigurare de viață pentru asociații grupării în vederea contractării unui credit.

Contestatoarea susține că s-au încheiat polițele de asigurare nr. ....../10.06.2003 și nr. ....../10.06.2003 pentru deces și invaliditate pentru medicii ..... și ..... și că suma de ..... lei reprezintă contravaloarea cesiunii de creanță în favoarea Băncii Comerciale ....., în vederea garantării unui credit pentru achiziționarea unui echipament medical, respectiv analizator automat de biochimie, conform contractului de împrumut și garanție nr. ....16.06.2003.

**În drept**, la **art. 10 din Ordonanța Guvernului nr. 7 /2001** privind impozitul pe venit se prevede că:

**„(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:**

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;

b) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 54 / 2003, prevede următoarele:

„2. 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 regulilor prevăzute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanță.

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; [...]

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu primele de asigurare care privesc imobilizările corporale și necorporale, inclusiv pentru stocurile deținute, precum și cheltuielile de asigurare pentru boli profesionale și risc profesional și împotriva accidentelor de muncă;

- cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal, când acestea reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului”.

Din textele de lege mai sus citate se reține că sunt deductibile la calculul impozitului pe venit cheltuielile de asigurare pentru boli profesionale și risc profesional, cele împotriva accidentelor de muncă, precum și cele pentru bunurile din patrimoniul personal, când reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului.

Având în vedere că cheltuielile de asigurare în sumă de ..... lei nu sunt de natura celor menționate în textele de lege citate, acestea reprezentând asigurare de viață, se conchide că neadmiterea la deducere de către organele de control a acestor cheltuieli este legală, drept pentru care urmează a se respingerea contestația pentru impozitul pe venit aferent, ca neîntemeiată.

**4. Referitor la cheltuielile de protocol în sumă de ..... lei, din care 50 % aparțin asociatului ....., cauza supusă soluționării este dacă cabinetul medical are dreptul la deducerea acestora, în condițiile în care a depășit limita admisă de lege.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele de control au constatat că în anul 2003 societatea a înregistrat cheltuieli de protocol în sumă totală de .....lei și că limita maximă pentru care poate beneficia la deducere este de ..... lei, considerând astfel că pentru diferența de ..... lei nu are dreptul la deducere.

Petenta consideră că aceste cheltuieli au fost necesare desfășurării activității și reprezintă apă minerală asigurată clienților, perioada fiind foarte călduroasă, majoritatea dintre ei acuzând disconfort.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile **art. 16 din** Ordonanța Guvernului nr. 7 / 2001 privind impozitul pe venit, unde se stipulează:

**„(1) Venitul net din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.**

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

**(4) Nu sunt cheltuieli deductibile: [...]**

**d) cheltuielile pentru protocol, care depășesc limita de 0,25% aplicată asupra bazei calculate conform alin. (5); [...]**

**(5) Baza de calcul la care se aplică limitele de cheltuieli prevăzute la alin. (4) lit. c) și d) se determină prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor aferente deductibile, exclusiv a celor pentru care se face calculul plafonului. ”**

Din textele de lege mai sus citate se reține că la determinarea venitului net cheltuielile de protocol sunt deductibile în limita de 0,25 % din baza de calcul.

Având în vedere că limita maximă a cheltuielilor de protocol de care putea beneficia este de ..... lei, iar cheltuielile efectuate sunt de .....lei, rezultă că pentru cheltuielile în sumă de ..... lei contribuabilul nu are dreptul la deducere.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că cheltuielile de protocol efectuate reprezintă apă minerală asigurată clienților, când perioada a fost foarte călduroasă, majoritatea dintre ei acuzând disconfort, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, așa cum rezultă din textele de lege menționate, cheltuielile de protocol ce

depășesc limita maximă prevăzută nu sunt deductibile la calculul impozitului pe venit, astfel că măsura organelor de control este legală.

Referitor la susținerea contestatoarei că în cheltuielile de protocol au fost incluse și cheltuielile cu obiectele de inventar în sumă totală de ..... lei, ce au la bază factura nr. .... din 29.08.2003 pentru suma de ..... și factura nr. .... din 29.08.2003 pentru suma de ..... lei, din analiza documentelor invocate de contestatoare, depuse în xerox copie în susținerea cauzei, se reține că în baza acestor facturi au fost achiziționate farfurii, pahare, set condimente, oale, tigăi, tacâmuri etc., produse pe care organele de control le-a considerat ca fiind utilizate pentru protocol, dar care sunt obiecte de inventar.

Potrivit **art. 10 din Ordonanța Guvernului nr. 7 /2001** privind impozitul pe venit:

**„(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:**

**a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;**

**b) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;”**

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 54 / 2003, prevăd următoarele:

**„2. 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 regulilor prevăzute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanță.**

**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.**

**Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:**

**- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri; [...]**

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

Din textele de lege mai sus citate se reține că sunt deductibile cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii în limita de 0,25 % din baza de calcul.

În ceea ce privește cheltuielile cu obiectele de inventar se reține că acestea sunt deductibile dacă sunt efectuate în interesul direct al activității, corespund unor cheltuieli efective, sunt justificate cu documente și dacă sunt cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Față de cele prezentate mai sus și având în vedere că petenta a depășit limita maximă a cheltuielilor de protocol ce pot fi admise la deducere și ținând cont de faptul că la dosarul cauzei depune documente din care rezultă că la stabilirea cheltuielilor de protocol organele fiscale au luat în calcul și diverse obiecte de inventar, urmează a se respinge contestația pentru cheltuielile în sumă de ..... lei și implicit a impozitului pe venit aferent și a se desființa Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007 pentru anul 2003 pentru cheltuielile în sumă de ..... lei și implicit pentru impozitul pe venit aferent, în sumă de ..... (..... lei x 50 % cotă ..... x 40% = .....) pentru a analiza documentele prezentate de contribuabil și a verifica dacă aceste cheltuieli îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate deductibile .

**Potrivit art. 182 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92 /2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, **devenit art. 183** prin republicarea din data de 26.09.2005, „(4) **Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.**”

În legătură cu aplicarea acestui articol, punctul 182.1 din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, precizează:

**„182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi**

**de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”**

Din textele de lege mai sus prezentate se reține că petenta poate depune în susținerea cauzei documente noi și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că, în această situație, organului care a efectuat activitatea de control i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Având în vedere cele prezentate **se va respinge** contestația **pentru cheltuielile de protocol în sumă de ..... și implicit pentru impozitul pe venitul global aferent și se va desființa Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007 pentru anul 2003 pentru cheltuielile în sumă de ..... (..... lei x 50% cotă .....)** și implicit a **impozitului pe venit în sumă de .....**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea impozitului pe venit pentru cheltuielile în sumă de ..... lei și implicit a impozitului pe venit în sumă de ....., strict pentru aceeași perioadă, și să emită noi acte administrative fiscale care vor avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

**În drept**, se face aplicarea prevederilor **art. 186 (3)** „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit căroră:

**„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,**

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din



Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

**„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

**5. Referitor la cheltuielile neadmise la deducere de organele de control, în sumă de .....lei (.....cheltuieli neadmise la deducere de organele de control - ..... cheltuieli nedeductibile contestate), și la veniturile stabilite în plus de organele de control, în sumă de ....., din care 50 % aparțin asociatului ....., cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea acestora în condițiile în care prin contestația formulată nu se precizează motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația formulată pentru aceste sume.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate pentru anul 2003, organele de control au stabilit că Gruparea cabinetelor medicale asociate – .....și ..... nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă totală de ....., din care se contestă suma de ..... lei, și a acordat în plus dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de ....., rezultând cheltuieli nedeductibile de ..... lei.

De asemenea, au stabilit că s-au înregistrat în plus venituri în sumă de ..... lei, ca urmare a înregistrării în plus de către cabinetele medicale a veniturilor în sumă de ..... lei și a neînregistrării veniturilor în sumă de ....., din care se contestă veniturile în sumă de ..... lei.

Prin cererea formulată se contestă integral baza impozabilă și impozitul pe venit stabilit suplimentar de organele de control prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007 pentru anul 2003, fără însă să se prezinte concret motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru toate cheltuielile și veniturile cu care a fost influențată baza impozabilă, contestatoarea limitându-se doar la faptul că decizia de impunere este eronată.

**Potrivit punctului 2.4 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519 /2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”**

Având în vedere că societatea în motivarea contestației se limitează doar la faptul că decizia de impunere este eronată, prezentând argumente doar pentru o parte din cheltuielile și veniturile cu care a fost influențată baza impozabilă, iar organul de soluționare nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de drept și de fapt pentru care s-a contestat integral impozitul pe venit stabilit suplimentar, **se va respinge** contestația pentru cheltuielile neadmise la deducere în sumă de .....lei și veniturile stabilite în plus în sumă de ....., și implicit a impozitului aferent, ca nemotivată.

**PENTRU ANUL 2004 - impozit suplimentar de ..... lei**, stabilit de organele de control prin Decizia de impunere anuală pe anul 2004, nr. .... din 06.03.2007.

**Referitor la cheltuielile în sumă de ..... lei, din care 50 % aparțin asociatului ....., considerate de organele de control nedeductibile în anul 2004.**

**6. Referitor la cheltuielile cu diverse materiale în sumă de ..... lei, din care 50 % aparțin asociatului ....., cauza supusă soluționării este dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe venit, în condițiile în care contribuabilul nu justifică operațiunile cu facturi fiscale, ci cu bonuri fiscale.**

**În fapt**, organele de control au constatat că C.M. .... a înregistrat cheltuieli cu diverse materiale justificate cu bonuri fiscale, neînsoțite de factură.

**În drept**, pentru anul 2004 sunt aplicabile prevederile **art. 49 din Legea nr. 571 / 2003** privind Codul fiscal, unde se precizează:

**„Reguli generale de stabilire a venitului net 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 aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51.**

**(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;”**

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice 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, precizează:

**„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.

**15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.”**

Din textele de lege citate mai sus se reține că pot fi admise la deducere acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității pe care contribuabilul o desfășoară și care sunt justificate cu documente, care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

În ceea ce privește cheltuielile cu diverse materiale, în sumă de ..... lei, justificate cu bonuri fiscale, contestatoarea susține că pentru aceste cheltuieli deține documente care cuprind toate informațiile, așa cum este prevăzut în Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 903/2000 privind modificarea modelelor și normelor de întocmire și utilizare a unor

formulare și introducerea de noi formulare în activitatea financiară și contabilă.

La art.2 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 903/2000 privind modificarea modelelor și normelor de întocmire și utilizare a unor formulare și introducerea de noi formulare în activitatea financiară și contabilă, se prevede că **„(1) În vederea înregistrării în contabilitate a bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, unitățile emitente vor completa pe versoul acestui bon următoarele informații: denumirea și adresa cumpărătorului, codul fiscal al cumpărătorului, respectiv codul numeric personal pentru contribuabilii impuși în baza Ordonanței Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aplicând ștampila unității.”**

Cabinetul medical depune în susținerea cauzei xerocopie după o serie de bonuri fiscale, care au înscrise denumirea și adresa cumpărătorului, precum și codul numeric personal.

Potrivit **art. 182 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92 /2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, **devenit art. 183** prin republicarea din data de 26.09.2005, **„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”**

În legătură cu aplicarea acestui articol, punctul 182.1 din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, precizează:

**„182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”**

Din textele de lege mai sus prezentate se reține că petenta poate depune în susținerea cauzei documente noi și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că în această situație organului care a efectuat activitatea de control i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Întrucât, potrivit Deciziei de impunere contestată, nr. .... din 06.03.2007, venitul anual global impozabil pentru anul 2004 este de

..... lei, iar conform Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 85 / 2005 privind stabilirea baremului anual de impunere și a deducerii personale de bază pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2004 impozitul anual pentru venituri impozabile mai mari de ..... lei este de 40%, se reține că impozitul aferent venitului net de .....lei (..... lei x 50 % cotă .....), rezultat prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu diverse materiale justificate cu bonuri fiscale, este de ..... lei (..... lei x 50 % x 40% = ..... lei).

Având în vedere că organele de control nu au avut în vedere prevederile Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 903/2000 privind modificarea modelelor și normelor de întocmire și utilizare a unor formulare și introducerea de noi formulare în activitatea financiară și contabilă și ținând cont de faptul că petenta depune în susținerea cauzei o serie de bonuri fiscale ce au stat la baza operațiunilor respective, **se va desființa** Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007 **pentru impozitul pe venit în sumă de ..... lei**, rezultat prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu materialele în sumă de .....lei (..... lei x 50% cotă .....), urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la analizarea documentelor respective și implicit a impozitului pe venit, strict pentru aceeași perioadă și aceeași sumă, și să emită noi acte administrative fiscale având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

**În drept**, se face aplicarea prevederilor **art 186 (3)** „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit căroră:

**„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta**

se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

**„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

**7. Referitor la cheltuielile în sumă de ..... lei, din care 50 % aparțin asociatului ....., Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să analizeze dacă cheltuielile cu montarea de termopane reprezintă cheltuieli cu reparațiile mijloacelor fixe, care se recuperează prin includerea în cheltuielile de exploatare integral la momentul efectuării, sau sunt mijloace fixe amortizabile, care se includ în valoarea mijloacelor fixe și se recuperează treptat pe calea amortizării.**

**În fapt,** organele de control nu au admis la deducere **cheltuielile în sumă de ..... lei**, ce au la bază facturile nr. .... / 09.02.2004 și nr. .... / 31.12.2004, reprezentând cheltuieli cu modernizarea unui spațiu închiriat, constând în montare de termopane, pe motiv că îmbunătățirea confortului termic prin montarea de termopane nu reprezintă o reparație, ci o modernizare. Din totalul cheltuielilor de ..... lei, organele de control au acceptat pe cheltuieli doar valoarea amortizării, în sumă de ..... lei.

Contestatoarea susține că cheltuielile considerate de organele de control ca fiind modernizare pentru îmbunătățirea confortului termic, reprezintă reparații capitale și care au fost înregistrate corect pe cheltuieli și că ușile interioare au fost înlocuite pentru asigurarea unei igienizări corespunzătoare și nu pentru îmbunătățirea confortului termic.

**În drept,** pentru perioada verificată sunt aplicabile prevederile **art. 49** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează următoarele:

**„Reguli generale de stabilire a venitului net 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 aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51. [...]

(4) 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;”

La art. 24, titlul II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează următoarele:

„Amortizarea fiscală

(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. [...]

(3) 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;”

În ceea ce privește investițiile aferente clădirilor, pct. 7 alin. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametri funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambiant.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că sunt considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe existente în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care, în

cazul clădirilor și construcțiilor, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient. În situația lucrărilor de modernizare, care conduc la sporirea gradului de confort și ambient, acestea se recunosc ca o componentă a activului.

Din cele prezentate rezultă că cheltuielile cu modernizarea, constând în montare de termopane, reprezintă modernizare și nu reparație, cum susține contestatoarea.

Având în vedere că montarea de termopane are ca efect îmbunătățirea gradului de confort și ambient, se conchide că cheltuielile cu aceste lucrări se recuperează treptat, pe calea amortizării.

În același mod și-a exprimat punctul de vedere și Direcția Generală de Administrare și Control a Activelor Statului din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, care, prin adresa nr. .... /10.11.2003, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. .... /19.11.20023, precizează următoarele: *„considerăm că, lucrările de înlocuire a acoperișului deteriorat la clădiri cu alte materiale superioare, precum și înlocuirea tâmplăriei din lemn cu tâmplărie din aluminiu și termopan conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient și ca atare, sunt considerate lucrări de modernizare.”*

Față de cele prezentate se reține că organele de control în mod legal nu au admis la deducere **cheltuielile în sumă de ..... lei**, reprezentând cheltuieli cu modernizarea unui spațiu închiriat constând în montare de termopane, **acceptând doar cheltuielile** cu amortizarea în sumă **de ..... lei**, drept pentru care urmează **a se respinge contestația pentru aceste cheltuieli și implicit pentru impozitul pe profit aferent.**

**8. Referitor la cheltuielile în sumă de ..... lei, din care 50% aparțin asociatului ....., cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile cu diferențele de curs valutar aferente ratelor de capital achitate la contractele de leasing financiar sunt deductibile la calculul impozitului pe venit.**

**În fapt**, organele de control nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de ..... lei, reprezentând diferențe de curs valutar aferente ratelor de capital achitate din contractele de leasing financiar.

Petenta susține că aceste cheltuieli nu sunt prevăzute ca nedeductibile.

**În drept**, la art. 49 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, aplicabilă pentru perioada verificată, se precizează că:



**„Reguli generale de stabilire a venitului net 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 aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51.[...]**

**(5) 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. [...]**

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

**g) ratele aferente creditelor angajate;**

La art. 25 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal se prevede că:

**„Contracte de leasing**

**(1) În cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operațional, locatorul are această calitate.**

**Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar, și de către locator, în cazul leasingului operațional, cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24.**

**(2) În cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobânda, iar în cazul leasingului operațional locatarul deduce chiria (rata de leasing).”**

Din textele de lege mai sus citate se reține că în cazul contractelor de leasing financiar cheltuielile efectuate de utilizator sunt deductibile limitat, respectiv la nivelul cheltuielilor cu amortizarea și dobânzile, cheltuielile cu ratele la creditele angajate nefiind deductibile la stabilirea impozitului pe venit.

Având în vedere că ratele la creditele angajate nu sunt deductibile la calculul impozitului pe venit, iar cheltuielile efectuate de utilizator sunt limitate la nivelul cheltuielilor cu amortizarea și dobânzile, se conchide că neadmiterea la deducere de către organele de control a sumei de ..... lei este legală, drept pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

**9. Referitor la cheltuielile neadmise la deducere de organele de control, în sumă de .....lei (..... lei cheltuieli neadmise la deducere de organele de control – ..... cheltuieli nedeductibile contestate) și la veniturile stabilite în plus de organele de control, în sumă de ..... lei (..... lei venituri stabilite în plus de organele de control – ..... venituri considerate de organele de control ca nefiind aferente perioadei), din care 50 % aparțin asociatului ....., cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea acestora în condițiile în care prin contestația formulată nu se precizează motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația formulată pentru aceste sume.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate pentru anul 2004, organele de control au stabilit că Gruparea cabinetelor medicale asociate – .....și ..... nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă totală de ..... lei, din care se contestă suma de ..... lei, și a acordat în plus dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de ..... lei, rezultând cheltuieli nedeductibile de ..... lei.

De asemenea, au stabilit că s-au înregistrat în plus venituri în sumă de ..... lei, ca urmare a înregistrării în plus de către cabinetele medicale a veniturilor în sumă de ..... lei și a neînregistrării veniturilor în sumă de ..... lei, pentru care contestatoarea nu aduce nici un argument.

Prin cererea formulată se contestă integral baza impozabilă și impozitul pe venit stabilit suplimentar de organele de control prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007 pentru anul 2004, fără însă să se prezinte concret motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru toate cheltuielile și veniturile cu care a fost influențată baza impozabilă, contestatoarea limitându-se doar la faptul că decizia de impunere este eronată.

Potrivit **punctului 2.4 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519 /2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, „**Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**”

Având în vedere că societatea în motivarea contestației se limitează doar la faptul că decizia de impunere este eronată, prezentând argumente doar pentru o parte din cheltuielile și veniturile cu care a fost influențată baza impozabilă, iar organul de soluționare nu se poate

substitui contestatorului cu privire la motivele de drept și de fapt pentru care s-a contestat integral impozitul pe venit stabilit suplimentar, **se va respinge** contestația pentru cheltuielile neadmise la deducere în sumă de .....lei și veniturile stabilite în plus în sumă de ..... lei, și implicit a impozitului aferent, **ca nemotivată**.

**PENTRU ANUL 2005 - impozit suplimentar de ..... lei, stabilit de organele de control** prin Decizia de impunere anuală pe anul 2005, nr. .... din 06.03.2007.

**Referitor la cheltuielile în sumă de ..... lei, din care 50 % aparțin asociatului ....., considerate de organele de control nedeductibile în anul 2005.**

În urma verificării efectuate, organele de control nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de ..... lei și au admis în plus la deducere, față de cheltuielile înregistrate de contribuabil, suma de .....lei.

**10. Referitor la cheltuielile cu amortizarea în sumă de ..... lei, din care 50 % aparțin asociatului ....., cauza supusă soluționării este dacă în cazul amortizării accelerate, amortizarea de 50% din valoarea de intrare a bunurilor poate fi înregistrată pe cheltuieli deductibile în primul an calendaristic sau se înregistrează pe cheltuieli deductibile în primul an de funcționare.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate la cabinetele medicale grupate, organele de control au constatat că s-a înregistrat pe cheltuieli contravaloarea a 50% din valoarea de intrare a bunului pe perioada rămasă din anul calendaristic 2005 și nu în primul an de funcționare a acestora, de 12 luni, motiv pentru care nu s-au admis la deducere la calculul impozitului pe venit cheltuielile cu amortizarea în sumă de ..... lei.

Contestatoarea susține că potrivit art. 24 pct. 9 din Codul fiscal „În cazul metodei de amortizare accelerate, amortizarea se calculează după cum urmează: a) pentru primul an de utilizare, amortizarea cheltuielilor nu poate depăși 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix.”

De asemenea, precizează că legiuitorul nu prevede în mod expres repartizarea cheltuielilor cu amortizarea liniară în primul an de funcționare.

**În drept**, pentru perioada verificată sunt aplicabile prevederile **art. 49** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează următoarele:

„Reguli generale de stabilire a venitului net 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 aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51. [...]

(4) 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;”

La art. 24, titlul II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează următoarele:

„Amortizarea fiscală

(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. [...]

(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. [...]

(9) În cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează după cum urmează:

a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix;

b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia. [...]

(10) Cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte valori similare, precum și cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de 3

**ani. Pentru brevetele de invenție se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată.**

**(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:**

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

Din textele de lege mai sus citate se reține că în cazul metodei de amortizare accelerată, **pentru primul an de utilizare** amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix.

Potrivit textului de lege menționat mai sus intenția legiuitorului este aceea de a stabili cât poate reprezenta amortizarea în primul an de funcționare (deci nu în primul an calendaristic) și nu că amortizarea de 50% din valoarea bunului poate fi trecută integral pe cheltuieli pe o perioadă stabilită de contribuabil.

Potrivit **pct. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 2139 / 2004** pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, **„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.”**

Faptul că amortizarea nu poate depăși în primul an de activitate 50 % din valoarea de intrare a bunurilor nu înseamnă că în anumite luni contribuabilul poate să înregistreze cheltuieli cu amortizarea, iar în alte luni poate să nu înregistreze, întrucât ar contraveni principiilor contabilității.

Așa după cum rezultă din textele de lege menționate, amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, iar venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, aspecte ce duc la concluzia că în situația în care contribuabilul ar înregistra amortizarea pe cheltuieli integral, respectiv 50 % din valoarea de intrare, acest lucru ar conduce la înregistrarea într-o anumită perioadă numai a veniturilor, fără a avea corespondent la cheltuieli, ceea ce contravine actelor normative precizate.

De asemenea, potrivit Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 909 / 1997, capitolul II, punctul 11, **„Amortizarea anuală se determină prin aplicarea cotei de amortizare asupra valorii de intrare, asupra valorii rămase de recuperat sau**

**asupra valorii rămase actualizată. Amortizarea lunară se determină prin împărțirea amortizării anuale la 12 luni.**

Din textul de lege menționat se reține că amortizarea lunară se determină prin împărțirea amortizării anuale la 12 luni.

Față de cele prezentate mai sus se conchide că organele de control în mod legal au recalculat cheltuielile cu amortizarea și nu au admis la deducere la calculul impozitului pe venit pentru anul 2005 cheltuielile în sumă de ..... lei, drept pentru care urmează a se respinge contestația pentru aceste cheltuieli și implicit pentru impozitul pe venit aferent.

**11. Referitor la cheltuielile cu amortizarea în sumă de ..... lei, din care 50 % aparțin asociatului ....., cauza supusă soluționării este dacă în cazul programelor informatice se aplică regimul de amortizare accelerată sau regimul de amortizare liniară, pe o perioada de 3 ani.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele de control au constatat că în anul 2005 cabinetele medicale grupate au aplicat pentru un program informatic regimul de amortizare accelerată și nu regimul de amortizare liniară, pe o perioada de 3 ani, motiv pentru care nu au admis la deducere cheltuielile cu amortizarea în sumă de ..... lei.

**În drept**, la art. 24, titlul II din **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, se prevede că:

**„Amortizarea fiscală**

**(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. [...]**

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

**(10) [...] Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de 3 ani. Pentru brevetele de invenție se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată.**

Din textele de lege mai sus citate se reține că în cazul achiziționării programelor informatice cheltuielile cu amortizarea se recuperează pe calea amortizării liniare, pe o perioadă de 3 ani.

Prin contestația formulată contestatoarea se limitează doar la faptul că, în cazul metodei de amortizare accelerată, pentru primul an de utilizare amortizarea cheltuielilor nu poate depăși 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix și că legiuitorul nu prevede în mod expres repartizarea cheltuielilor cu amortizarea liniară în primul an de funcționare, fără să aibă în vedere că organele de control nu au admis la deducere suma de ..... lei, pe motiv că în cazul achiziționării programelor informatice cheltuielile cu amortizarea se recuperează pe calea amortizării liniare, pe o perioadă de 3 ani.

Potrivit **punctului 2.4 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519 /2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, „**Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**”

Având în vedere că în motivarea contestației contribuabilul se limitează doar la faptul că în cazul metodei de amortizare accelerate pentru primul an de utilizare amortizarea cheltuielilor nu poate depăși 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix și că legiuitorul nu prevede în mod expres repartizarea cheltuielilor cu amortizarea liniară în primul an de funcționare, fără să aibă în vedere că organele de control nu au admis la deducere suma de ..... lei pe motiv că în cazul achiziționării programelor informatice cheltuielile cu amortizarea se recuperează pe calea amortizării liniare, pe o perioadă de 3 ani, **se va respinge** contestația pentru cheltuielile neadmise la deducere în sumă de ..... lei și implicit a impozitului aferent, **ca nemotivată.**

**12. Referitor la veniturile stabilite în plus de organele de control, în sumă de ..... lei, din care 50 % aparțin asociatului ....., cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea acestora în condițiile în care prin cererea formulată nu se precizează motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația formulată pentru acestea.**

**În fapt,** în urma verificării efectuate pentru anul 2005, organele de control au stabilit că Gruparea cabinetelor medicale asociate – .....și ..... a înregistrat în plus venituri în sumă de ..... lei și în minus

venituri în sumă de ....., pentru care contestația nu aduce nici un argument.

Prin cererea formulată se contestă integral baza impozabilă și impozitul pe venit stabilit suplimentar de organele de control prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007 pentru anul 2005, fără însă să se prezinte concret motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru toate cheltuielile și veniturile cu care a fost influențată baza impozabilă, contestația limitându-se doar la faptul că decizia de impunere este eronată.

Potrivit **punctului 2.4 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519 /2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, „**Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**”

Având în vedere că societatea în motivarea contestației se limitează doar la faptul că decizia de impunere este eronată, prezentând argumente doar pentru o parte din cheltuielile și veniturile cu care a fost influențată baza impozabilă, iar organul de soluționare nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de drept și de fapt pentru care s-a contestat integral impozitul pe venit stabilit suplimentar, **se va respinge** contestația pentru veniturile stabilite în plus în sumă de ..... lei, și implicit a impozitului aferent, **ca nemotivată.**

**13. Referitor la susținerea contestației că baza impozabilă, respectiv venitul brut pentru anul 2005, a fost diminuată în mod eronat cu suma de .....lei,** reprezentând servicii medicale aferente lunii decembrie 2005 și facturate în aceeași lună, prin adresa nr. ....din 04.06.2007, Înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. .... din 06.06.2007, organele de control menționează că pentru această sumă s-a emis Decizia de impunere nr. .... din 14.05.2007, act administrativ care poate fi contestat potrivit legii.

Potrivit art. 45 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

**„Opozabilitatea actului administrativ fiscal**

**Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.”**



La art. 177 din același act normativ se prevede că:

**„Termenul de depunere a contestației**

**(1) Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”**

**14. Referitor la accesoriile în sumă de ..... lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele de control au calculat majorări și penalități de întârziere în sumă de .....lei, pentru perioada 15.03.2002 – 31.12.2006, aferente unei baze impozabile de ..... lei, reprezentând impozit pe venit din activități independente, și majorări și penalități de întârziere în sumă de ..... lei, pentru perioada 09.03.2004 – 31.12.2006, aferente unei baze impozabile de ..... lei, reprezentând impozit pe venitul global, astfel:

- ..... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit din activități independente;
- ..... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit din activități independente;
- ..... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul global;
- ..... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul global.

**În drept**, până la data de 31.12.2002 sunt aplicabile prevederile **art. 13 și 13<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 11/1996** privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 13

**Pentru achitarea cu întârziere a obligațiilor bugetare, debitorii datorează majorări de întârziere, calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data realizării sumei datorate inclusiv, potrivit prevederilor legale în vigoare. [...]**

Art. 13<sup>1</sup> [...]

**Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri bugetare, cu excepția majorărilor de întârziere, a penalităților și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune**

**de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată.”**

În anul 2003 sunt aplicabile prevederile **art. 12, 13 și 14** din **Ordonanța Guvernului nr. 61 / 2002** privind colectarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**„Art. 12**

**Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere. [...]**

**Art. 13**

**(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]**

**Art. 14**

**(1) Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plată. [...]**

Începând cu 01.01.2004 sunt aplicabile prevederile art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 24.06.2004, articole care au devenit 115, 116 și 121 printr-o nouă republicare a actului normativ la data de 26.09.2005, unde se stipulează:

**„Art. 114**

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

**Art. 115**

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

**Art. 120**

**Penalități de întârziere**

**(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii**

**acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”**

Din textele de lege mai sus citate se reține că pentru neachitarea în termen a obligațiilor bugetare, contribuabilii datorează majorări și penalități de întârziere.

Potrivit Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, organele de control au stabilit majorări și penalități de întârziere în sumă de .....lei, pentru perioada **15.03.2002 – 31.12.2006**, aferente **unei baze impozabile de ..... lei**, reprezentând impozit pe venit din activități independente, și majorări și penalități de întârziere în sumă de ..... lei, pentru perioada **09.03.2004 – 31.12.2006**, aferente **unei baze impozabile de ..... lei**, reprezentând impozit pe venitul global, astfel:

- ..... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit din activități independente;
- ..... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit din activități independente;
- ..... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul global;
- ..... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul global.

Potrivit anexei nr. 6, de calcularea accesoriilor pentru neplata în termen a impozitului pe venitul global, și a Deciziei de impunere nr. ....../06.03.2007, au fost calculate dobânzi de ..... lei și penalități de întârziere de ..... lei, pentru perioada 2001 – 2005, pentru un impozit de ..... lei, în timp ce din actele administrative fiscale emise în urma verificării rezultă că impozitul stabilit suplimentar este de .....lei, stabilit astfel:

- ..... lei stabilit prin Decizia de impunere anuală pe anul 2003, nr. .... din 06.03.2007;
- ..... lei stabilit prin Decizia de impunere anuală pe anul 2004, nr. .... din 06.03.2007;
- ..... lei stabilit prin Decizia de impunere anuală pe anul 2005, nr. .... din 06.03.2007.

De asemenea, potrivit aceleiași anexe, s-au calculat dobânzi de ..... lei și penalități de ..... lei, pentru plățile anticipate datorate pentru perioada 2002 – 2006 în sumă de ..... lei, în timp ce din actele existente la

dosarul cauzei nu rezultă că au fost stabilite suplimentar plăți anticipate cu titlu de impozit.

Conform art. 84 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **„Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.”**

Prin prisma textelor de lege mai sus invocate, se reține că dobânzile și penalitățile de întârziere calculate de organele de inspecție fiscală pot face obiectul unei decizii de impunere numai atunci când se modifică baza de impunere, cu alte cuvinte atunci când impozitul sau taxa pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere a fost modificat.

Pentru situația în care impozitul și taxa au fost corect calculate, înregistrate și declarate de contribuabil, dar nu au fost achitate la termenul scadent, dobânzile și penalitățile de întârziere datorate sunt reglementate prin **art. 115 (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează următoarele:

**„(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice, cu excepția situației prevăzute la art. .... alin. (6).”**

Prin **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 585/2005** pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării fiscale, la **art. 1**, se prevede:

**„Se aprobă modelele, precum și caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, utilizare și de păstrare ale următoarelor formulare, cuprinse în anexa la prezentul ordin: [...]**

**4. Decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul precedent - MFP-ANAF cod 14.13.45.99/b;”**

În aceste condiții se reține că pentru dobânzile și penalitățile de întârziere aferente unui impozit corect stabilit și declarat la autoritatea fiscală, dar neachitat la termen, se întocmește decizia de impunere referitoare la obligațiile de plată accesorii, act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, potrivit art. 86 alin. c din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede că:

**„Art. 86**

**Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale: [...]

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;”

În același sens sunt și precizările de la **punctul 107.1** din **H.G. nr. 1050/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele:

**„107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:**

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;

b) declarația fiscală, angajamentul de plată sau documentul întocmit de plătitor prin care acesta declară obligațiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de către plătitor, potrivit legii;

c) decizia prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru creanțele fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, stabilite de organele competente;”

În ceea ce privește emiterea deciziilor de impunere privind **obligațiilor suplimentare fiscale suplimentare** de plată stabilite de inspecția fiscală, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", prevede următoarele:

„a) "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată [...];

b) **Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în Raportul de inspecție fiscală întocmit la finalizarea acesteia.**

c) **În cazul în care nu se constată diferențe de impozite, taxe sau contribuții suplimentare, precum și accesorii aferente acestora, nu se va întocmi "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală".**

Având în vedere prevederile legale invocate se reține că organele de control puteau emite "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", prevăzută de Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului, doar pentru obligații fiscale suplimentare și pentru accesorii aferente acestora, iar pentru dobânzile și penalitățile de întârziere aferente unui impozit corect stabilit și declarat la autoritatea fiscală, dar neachitat la termen, se întocmește „Decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul precedent - MFP-ANAF cod 14.13.45.99/b”, așa cum este prevăzut de Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 585/2005 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării fiscale.

De asemenea, se reține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au procedat la emiterea "Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", prevăzută de Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 972 / 2006 pentru întreaga sumă privind accesoriiile, acestea putând emite doar pentru accesoriiile aferente obligațiilor suplimentare, pentru celelalte accesorii trebuia să se emită „Decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul precedent”, fapt pentru care decizia de impunere **va fi desființată pentru suma totală de ..... lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere**, urmând ca organele de inspecție fiscale să procedeze conform prevederilor legale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, urmează ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii la recalcularea acestora, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere prevederile legale aplicabile în speță și faptul că din totalul impozitului pe venit contestat, de .....lei, pentru impozitul în sumă de ..... lei contestația a fost respinsă, iar pentru impozitul în sumă de ..... lei s-a dispus desființarea actelor contestate.

**În drept**, se face aplicarea prevederilor **art. 186 (3)** „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit căror:

**„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct.**

102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,**

și prevederile **pct. 12.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

**„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 10 și 16 din Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 58 / 2003, art.2 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 903/2000 privind modificarea modelelor și normelor de întocmire și utilizare a unor formulare și introducerea de noi formulare în activitatea financiară și contabilă, art. 45, 84, 86, 115 (4), 177 și 183 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92 /2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, punctul 102.5, 107.1 și 182.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 2.4 și 12.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 24, 25 și 49 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice 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, Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea

capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 2139 / 2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, art. 13 și 13<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare, prevederile art. 12, 13 și 14 din Ordonanța Guvernului nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare, art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 24.06.2004, articole care au devenit 115, 116 și 121 printr-o nouă republicare a actului normativ, art. 1 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 585/2005 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării fiscale, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 972 / 2006, coroborate cu art. 186 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

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

- **Respingerea** contestației **pentru impozitul pe venitul global în sumă de ..... lei** , conform celor reținute în conținutul deciziei, din care:

- .....stabilit prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007 pentru anul 2003;

- ..... lei stabilit prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007 pentru anul 2004;

- ..... lei stabilit prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007 pentru anul 2005.

- **Desființarea** actelor administrative atacate pentru suma totală de ....., reprezentând:

- ..... lei impozitul pe venitul global, din care ..... lei stabilit prin Deciziei de impunere nr. .... din 06.03.2007 pentru anul 2003 și ..... lei stabilit prin Deciziei de impunere nr. .... din 06.03.2007 pentru anul 2004;

- ..... lei majorări și penalități de întârziere stabilite prin Decizia de impunere nr. .... din 06.03.2007;

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze la reanalizarea și recalcularea acestora, strict pentru aceeași perioadă, și să emită noi acte administrative fiscale care vor avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.



Punerea în executare a prezentei decizii, pentru sumele pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis deciziile de impunere contestate și desființate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.