



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Teleorman



Str. Dunării nr. 188
Alexandria, Teleorman
Tel : +0247 312 788
Fax : +0247 421 178
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

D E C I Z I A

Nr. 33 din 04.08.2009

Privind: soluționarea contestației formulată de **Cabinetul medical individual dr.** cu domiciliul fiscal în str. nr., mun., jud. Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr./.....2009

Prin contestația depusă de **Cabinetul medical individual dr.** cu domiciliul fiscal în str. nr., mun., jud. Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr./.....2009 petiționara contestă parțial măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr./.....2009 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr. din2009.

De această situație, organul abilitat în soluționarea cererii din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman a fost sesizat de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului prin Adresa nr./.....2009 – în temeiul dispozițiilor Ordinului nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, ocazie cu care s-a transmis dosarul cauzei împreună cu Referatul motivat privind propunerile de soluționare.

Suma contestată, la nivelul valorii totale de lei reprezintă:

- lei – diferențe de impozit pe venit net anual stabilite suplimentar;
- lei – obligații fiscale accesorii de plată aferente diferențelor.

În vederea soluționării cauzei, organul de revizuire a solicitat autoarei cererii prin Adresa nr./.....2009 ca în termen legal să procedeze la completarea cererii cu motivele de drept referitoare la legalitatea cheltuielilor privind abonamentul telefonic, sub sancțiunea respingerii ca nemotivată. Cele solicitate au avut în vedere dispozițiile Ordinului nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată – pct.2.4. și pct.2.5.

Ulterior, în interiorul termenului de soluționare a cererii și în completarea acesteia, prin Adresa nr./.....2009 – înregistrată la D.G.F.P. Teleorman sub nr./.....2009 - contestatoarea aduce precizările necesare, față de care organul de inspecție fiscală și-a formulat punctul de vedere, transmis cu Adresa nr./.....2009, la solicitarea organului de soluționare nr./.....2009.

Fiind îndeplinite procedurile legale de contestare prevăzute de dispozițiile titlului IX al Ordonanței nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată așa cum au fost

aprobate prin Ordinul nr.519/2005 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, s-a trecut la soluționarea cererii, aceasta având ca obiect creanțe fiscale.

I. Petenta a contestat parțial măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr./.....2009 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr. din2009, emise de organele de inspecție fiscală abilitate, susținând cele ce urmează:

a) În ceea ce privește obligarea la plată a sumei de lei, precum și a accesoriilor aferente de lei, încadrate ca fiind nedeductibile cheltuielile privind convorbirile telefonice în cazul unuia din cele două abonamente telefonice.

Opinează faptul că, în contradicție cu prevederilor legale, organul de inspecție fiscală nu a fost de acord cu un abonament telefonic din cele două, înregistrate pe cheltuieli - unul dintre acestea fiind în posesia asistentei -, fără însă a se face dovada că acesta a fost folosit în scop personal sau în interesul familiei.

Solicită a se reține că ambele abonamente sunt în aceeași rețea de telefonie mobilă, din rațiuni economice, practicându-se tarife preferențiale între cele două numere.

Ulterior, dar în interiorul termenului de soluționare a cererii și în completarea acesteia, prin Adresa nr./.....2009 – înregistrată la D.G.F.P. Teleorman sub nr./.....2009 - contestatoarea aduce precizări suplimentare celor inițiale, susținând că s-a extins controlul și asupra perioadei anului – în condițiile în care au fost respectate prevederile art. 48 alin. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal -, cheltuielile fiind încadrate în mod eronat la art. 48, alin. 7), lit. a), ca nedeductibile.

Susține că nu poate fi de acord cu punctul de vedere exprimat verbal al organului de inspecție fiscală, potrivit cu care *cabinetul* poate deține două abonamente de telefonie mobilă, însă doar în rețele diferite; ipostază care este de neacceptat în condițiile în care într-o astfel de situație cheltuielile ar fi mai mari.

Impunând o astfel de *restricție*, organul de inspecție fiscală nu face trimitere la nici o prevedere legală care să interzică înregistrarea ca și cheltuielă deductibilă a contravalorii a două abonamente telefonice.

b) Referitor la obligarea la plată a sumei de lei și a accesoriilor aferente în quantum de lei, prin încadrarea la cheltuieli nedeductibile a cheltuielilor privind asigurările de viață pe anul 2004

Contestă sumele specificate, întrucât se referă la perioada anului 2004, deși prin avizul de inspecție fiscală a fost informată cu privire la inspecția fiscală ce se va desfășura asupra anilor 2005, 2006, 2007. Extinderea perioadei verificate și asupra anului 2004, apreciază că vine în contradicție cu dispozițiile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 98, al.3), stipulează faptul că inspecția fiscală se poate îndrepta asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali .

În această situație, se apreciază că organele de inspecție fiscală *au dat dovadă de exces de zel*, în condițiile în care, dacă s-a apreciat existența indiciilor privind diminuarea unor obligații fiscale, se pune întrebarea de ce nu a fost extinsă inspecția asupra întregii perioade de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv și asupra perioadei anului 2003.

Legal datorate consideră că sunt numai obligațiile de plată suplimentare stabilite, prin încadrarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu asigurările de viață aferente anilor 2005, 2006 și 2007.

Prin completarea cererii depuse ulterior, apreciază ca neîntemeiată extinderea inspecției și asupra anului 2004, nefiind întrunite condițiile prevăzute de art.98, alin.3) lit.a), b) și c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, neexistând o solicitare scrisă în acest sens din partea organului fiscal, cu o eventuală justificare legală; în condițiile în care prin Avizul de inspecție fiscală nr./.....2009 este precizată perioada 2005-2007.

Mai sesizează asupra faptului că pentru anul 2004, Decizia de impunere face în mod eronat trimitere la dispozițiile art. 49, alin. 7), lit. a) și d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, articolul în cauză neavând al. 7), și se referă la activități de transport.

c) Cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar la plată, în valoare de lei și accesorii de leu, datorate unor erori de calcul

Prin demersul de față, sesizează asupra faptului că sumele în cauză sunt consecința unor erori de calcul ce se referă la anul fiscal 2006.

II. Din Decizia de impunere nr./.....2009 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr. din2009, se rețin următoarele:

a) În ceea ce privește obligarea la plată a sumei de lei, precum și a accesoriilor aferente de lei, prin încadrarea ca fiind nedeductibile cheltuielile privind convorbirile telefonice aferente unuia din cele două abonamente

S-a constatat existența a două abonamente telefonice pe cabinetul medical – contravaloarea ambelor facturi fiscale fiind înregistrate lunar pe cheltuieli ca fiind deductibile din punct de vedere fiscal – fără ca autoarea cererii să facă dovada că acestea au fost efectuate în interesul firmei, respectiv în scopul realizării de venituri.

S-a apreciat încălcarea dispozițiilor legale în materie:

- art. 49, al. 7), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – în cazul anului 2004;

- art. 48, al. 7), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – în cazul anilor 2005, 2006, 2007.

Drept consecință, s-a procedat la recalcularea venitului anual global impozabil pe anul 2004, respectiv a venitului net anual impozabil pe anii 2005, 2006, 2007, în sensul majorării acestora – prin neacceptarea la deducere a următoarelor cheltuieli:

- lei aferente anului 2004;
- lei aferente anului 2005;
- lei aferente anului 2006;
- lei aferente anului 2007.

Prin încălcarea prevederilor legale în materie specificate anterior, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea unei diferențe de impozit pe profit suplimentare în quantum de lei, făcând trimitere în acest sens la prevederile :

- art. 1, al. 1) și 2) din O.M.F.P. nr. 85/2005, pentru anul 2004;

- art. 43, al. 1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru anii 2005, 2006, 2007.

De asemenea, în baza dispozițiilor art. 119 și 120 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală și a Legii nr. 210/2005, au fost calculate majorări de întârziere în quantum de lei.

Modalitatea de calcul în detaliu se regăsește în Anexa nr. 4 a actului de inspecție fiscală anexă a deciziei de impunere atacate parțial, având ca bază dispozițiile prevederilor art. 49, alin. 7), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare pentru anul 2004, respectiv art. 48, alin. 7), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 2005 – 2007, cu privire la faptul că s-a apreciat că sumele sau bunurile au fost utilizate în scop personal.

b) Referitor la obligarea la plată a sumei de lei și a accesoriilor aferente în cuantum de lei, prin încadrarea la cheltuieli nedeductibile a cheltuielilor privind asigurările de viață pe anul 2004

S-a constatat modul eronat de înregistrare pe cheltuieli deductibile cheltuielile cu primele de asigurare de viață către SA, în cuantum de lei, aferente anului 2004, conform Anexei nr.1;

În cazul sumelor de mai jos, impozitate cu aceeași ocazie, contestatoarea nu a înțeles să le conteste:

- lei, aferente anului 2005, conform Anexei nr.1;
- lei, aferente anului 2006, conform Anexei nr.1;
- lei, aferente anului 2007, conform Anexei nr.1.

Organul de inspecție fiscală face trimitere la prevederile alineatului 3, al articolului 3, din Legea nr. 32/2000, așa cum a fost modificată prin Legea nr. 403/2004, potrivit căreia, prin Anexa nr. 1 s-au stabilit clasele de asigurare; în situația dată, fiind vorba de o asigurare de viață a persoanei fizice, care face parte din clasele aferente asigurărilor de viață și nicidecum din cele de cuprinse la litera B. din Anexa nr. 1 la legea mai sus precizată, respectiv la cele aferente asigurărilor de accidente și boală, ori a accidentelor de muncă și boli profesionale s-a procedat la neadmiterea la deducere a sumelor în cauză.

Astfel, ținându-se cont de aspectele mai sus expuse, s-a trecut la aplicarea dispozițiilor art. 49, alin. 7), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pentru anul 2004, - respectiv a art. 48, alin. 7), lit. d) din aceeași lege, pentru perioada 2005 -2007 -, în sensul majorării venitului impozabil cu sumele în cauză și impozitării acestora, în raport cu care s-a contestat doar diferența de impozit aferentă anului 2004, respectiv de lei, [în baza O.M.F.P. nr.85/2005 – art.1, al.1) și al.2) – conform Anexei nr.3].

Accesoriile aferente contestate în cuantum de lei au fost calculate conform Anexei nr.4, în baza prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a Legii nr.210/2005.(!)

c) Cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar la plată, în valoare de lei și accesorii de leu

Obligațiile de plată suplimentare, așa cum sunt specificate la pct.c), stabilite de către organul de inspecție fiscală, sunt aferente anului fiscal 2006 – potrivit Anexei nr.3 care face parte integrantă din *raportul de inspecție fiscală* atacat parțial -, ulterior acceptate de către acesta ca fiind datorate unor erori de calcul, situație care a condus la propunerea diminuării debitelor stabilite cu sumele respective.

III. Organul de revizuire având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă în susținerea contestației, argumentele organelor de inspecție fiscală, actele normative în vigoare la data producerii fenomenului economic, rețin:

Cabinetul medical individual dr., cu domiciliul fiscal în str., nr., mun., jud. Teleorman, are codul de înregistrare fiscală/2007, și obiect de activitate cod CAEN – activități de asistență medicală ambulatorie.

a) Referitor la plata sumei în cuantum de lei, reprezentând diferențe impozit pe venitul anual impozabil, precum și a accesoriilor aferente de lei

a.1.) În ceea ce privește obligarea la plată a sumei de lei, prin încadrare ca fiind nedeductibile cheltuielile privind convorbirile telefonice în cazul unuia din cele două abonamente telefonice

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită a se pronunța cu privire la legalitatea măsurilor de obligare suplimentară la plată a sumei de lei, reprezentând impozit pe venit, ca urmare a încadrării ca fiind nedeductibile cheltuielile privind convorbirile telefonice efectuate în baza unuia din cele două abonamente telefonice.

În fapt, organul fiscal, cu ocazia inspecției întreprinse, a constatat existența încheierii a două abonamente telefonice pe cabinetul medical – contrvaloarea ambelor facturi fiscale fiind înregistrate lunar pe cheltuieli ca deductibile din punct de vedere fiscal – fără ca autoarea cererii să facă dovada că aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul firmei, respectiv în scopul realizării de venituri, contrar dispozițiilor legale în materie specificate cu ocazia inspecției, respectiv:

- art.49, al.7), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – în cazul anului 2004;

- art.48, al.7), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – în cazul anilor 2005, 2006, 2007.

Drept consecință, s-a procedat la recalcularea venitului anual global impozabil pe anul 2004, respectiv a venitului net anual impozabil pe anii 2005, 2006, 2007, în sensul majorării acestora – prin neacceptarea la deducere a următoarelor cheltuieli:

- lei aferente anului 2004;
- lei aferente anului 2005;
- lei aferente anului 2006;
- lei aferente anului 2007.

Prin încălcarea prevederilor legale în materie specificate anterior, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea unei diferențe de impozit pe profit suplimentare în cuantum de lei, făcând trimitere în acest sens la prevederile :

- art.1, al.1) și 2) din O.M.F.P. nr.85/2005, pentru anul 2004;

- art.43, al.1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru anii 2005, 2006, 2007.

În contradicție cu opiniile organului de inspecție fiscală, contestatoarea susține că nu s-a făcut dovada că abonamentul a fost folosit în scop personal sau în interesul familiei.

Solicită să se rețină că ambele abonamente sunt în aceeași rețea de telefonie mobilă, din rațiuni economice, practicându-se tarife preferențiale între cele două numere.

Ulterior, dar în interiorul termenului de soluționare a cererii și în completarea acesteia, prin Adresa nr./.....2009 – înregistrată la D.G.F.P. Teleorman sub nr./.....2009 - contestatoarea aduce precizări suplimentare celor inițiale, susținând că extinderea controlului și asupra perioadei anului 2004 – în condițiile în care au fost respectate prevederile art.48 alin.4), lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal - , cheltuielile fiind încadrate în mod eronat la art.49, alin.7), lit.a), ca nedeductibile.

Arată faptul că organul de inspecție fiscală nu face trimitere la nici o prevedere legală care să interzică înregistrarea ca și cheltuielă deductibilă a contravalorii a două abonamente telefonice.

În drept, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile :

*Legii nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal - publicat în Monitorul Oficial nr. 927 din 23 decembrie 2003, (cu modificările și completările aduse până la data de 01 ianuarie 2005), cu precizarea că art. 48 a fost modificat de pct. 2 al art. I din O.U.G. nr. 138 din 29 decembrie 2004, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.281 din 30 decembrie 2004:

Art. 48 al.5, lit.i)

(5) Urmatoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...)

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților, sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;

(...)

Art. 48 al.7, lit.a)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;

(...)

Din documentele care constituie dosarul cauzei aflate în soluționare, nu rezultă faptul că un al doilea abonament telefonic a fost utilizat în interes personal sau al familiei contestatoarei, așa cum este prevăzut la art. 48 al.5, lit.i) precum și art. 48 al.7, lit.a) ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, citate anterior.

În vederea pronunțării unei soluții pe cale administrativă, organul de revizuire a luat act și de punctul de vedere al contestatoarei, potrivit cu care organul de inspecție fiscală nu face trimitere la nici o prevedere legală care să interzică înregistrarea ca și cheltuială deductibilă a contravalorii a două abonamente telefonice.

În atare condiții, organul de revizuire, având în vedere atât împrejurarea derulării fenomenului economic – în baza documentelor care constituie dosarul cauzei aflat în soluționare -, cât și a dispozițiilor legale în materie citate, apreciază ca fiind argumentat punctul de vedere al autoarei cererii, **urmând a admite** solicitările făcute pentru suma de lei, în condițiile argumentelor expuse, cu consecința anulării Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de2009 și înregistrat sub nr./.....2009, în cazul acestui capăt de cerere, cu obligația legală de a se lua act de concluziile expuse.

În același timp, organul de revizuire reține ca nefiind exactă sesizarea petiționarei cu privire la consemnarea în *decizia de impunere* a faptului că au fost încălcate – în cazul anului 2004 – dispozițiile art.49, alin.7), lit.a) și lit.d) ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în situația în care respectivul articol la alin.7) se referă la activități de transport; organul de inspecție fiscală făcând corect trimitere la respectivele dispoziții legale, trebuind să se rețină faptul că până la finele anului 2004 – respectiv 7 decembrie -, Legea nr.571/2003 a fost modificată și completată de Rectificarea nr. 571 din 22 decembrie 2003, Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004, Legea nr. 174 din 17 mai 2004, Hotărârea nr. 977 din 25 iunie 2004, Ordonanța nr. 94 din 26 august 2004, Legea nr. 507 din 17 noiembrie 2004, Ordonanța de Urgență nr. 123 din 24 noiembrie 2004.

Astfel, pentru perioada verificată, ulterioară anului 2004, prevederile art.49 au fost preluate de cele ale art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

a.2.) Cu privire la obligarea la plată a sumei de lei, reprezentând obligații fiscale accesorii, aferente debitului specificat la subpunctul a.1. al prezentei decizii

Cauza supusă soluționării organului legal investit, este cea de a se pronunța cu privire la datorarea accesoriilor în cuantumul contestat, în condițiile în care debitul principal nu este datorat

Prin argumentele expuse la subpunctul .a.1. al prezentei – potrivit cărora stabilirea în condiții nelegale a obligațiilor de plată principale - au drept consecință anularea accesoriilor – contestatoarea înlăturând, prin argumentele legitime aduse, constatările organelor de inspecție fiscală, în situația capătului de cerere în cauză -, în condițiile operării principiului de drept **accessorium sequitur principale**, urmează a fi admis și acest capăt de cerere, anulându-se în mod corespunzător constatările din raportul de inspecție fiscală atacat.

Este de reținut, că în perioada supusă verificării, au acționat dispozițiile art. 114, art. 115 și art. 120 alin (1) din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, (publicată în Monitorul Oficial nr. 941 din 29 decembrie 2003), ca după republicarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală (în Monitorul Oficial nr. 863/26.09.2005), dispozițiile art.115, 116 și 121, să fie preluate în esență - ca soluție legislativă - în cuprinsul textelor art. 114, 115 și 120, conservând reglementarea legală anterioară, mai puțin în ceea ce privește cota dobânzilor și a penalităților de întârziere, așa cum a fost modificată de Legea nr. 210/2005.

Cu precizarea că începând cu data de 01.01.2006, noțiunea de dobânzi și penalități de întârziere a fost înlocuită cu cea de majorări de întârziere, noțiune introdusă prin Legea nr. 210/2005; reglementări regăsite în dispozițiile art.116 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b) Referitor la obligarea la plată a sumei de lei și a accesoriilor aferente în cuantum de lei, prin încadrarea la cheltuieli nedeductibile a cheltuielilor privind asigurările de viață pe anul 2004

b.1.) În ceea ce privește obligarea la plată a sumei de lei, reprezentând impozit pe venit, ca urmare a încadrării ca fiind cheltuieli nedeductibile cheltuielile privind asigurările de viață pe anul 2004

Cauza supusă soluționării este cea cu privire la legalitatea măsurii de verificare a perioadei anului 2004, în urma căreia s-a stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile înregistrate privind asigurările de viață.

În fapt, organul fiscal, cu ocazia inspecției întreprinse, a stabilit modul eronat de înregistrare pe cheltuieli deductibile, a cheltuielilor cu primele de asigurare de viață către SA, în cuantum de lei, aferente anului 2004.

Cu observația că în cazul sumelor aferente perioadei 2005-2007, impozitate cu aceeași ocazie, respectiv lei, lei, lei, și care s-au regăsit într-o situație similară celei din anul 2004, ca fiind cheltuieli nedeductibile, nu au fost contestate.

Organul de inspecție fiscală face trimitere la prevederile aliniatului 3, al articolului 3, din Legea nr.32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor, așa cum a fost modificată prin Legea nr.403/2004, potrivit căreia, prin Anexa nr.1 s-au stabilit clasele de asigurare; în situația dată, fiind vorba de o asigurare de viață a persoanei fizice, care face parte din clasele aferente asigurărilor de viață și nicidecum din cele de cuprinse la litera B. din Anexa nr.1 la legea mai sus precizată, respectiv la cele aferente asigurărilor de accidente și boală, ori a accidentelor de muncă și boli profesionale s-a procedat la neadmiterea la deducere a sumelor în cauză.

Astfel, ținându-se cont de aspectele mai sus expuse, s-a trecut la aplicarea dispozițiilor art.48, alin.7), lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările

și completările ulterioare, în sensul majorării venitului impozabil cu sumele în cauză și impozitării acestora, în raport cu care s-a contestat doar diferența de impozit aferentă anului 2004, respectiv de lei.

În contradicție cu opiniile organului de inspecție fiscală, contestatoarea obiectează asupra sumei în cuantumul contestat, întrucât se referă la perioada anului 2004, deși prin avizul de inspecție fiscală a fost informată cu privire la inspecția fiscală ce se va desfășura asupra perioadei 2005-2007. Extinderea perioadei verificate și asupra anului 2004, apreciază că vine în contradicție cu dispozițiile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.98, al.3), stipulează faptul că inspecția fiscală se îndreaptă asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali .

În această situație, se apreciază că organele de inspecție fiscală *au dat dovadă de exces de zel*, în condițiile în care dacă s-a constatat existența indiciilor privind diminuarea unor obligații fiscale, situație care ar fi trebuit să conducă extinderea controlului asupra întregii perioade de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv și asupra perioadei anului 2003.

Legal datorate consideră că sunt numai obligațiile de plată suplimentare stabilite, prin încadrarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu asigurările de viață aferente anilor 2005, 2006 și 2007.

Prin completarea cererii depuse ulterior, apreciază ca neîntemeiată extinderea inspecției și asupra anului 2004, nefiind întrunite condițiile prevăzute de art.98, alin.3) lit.a), b) și c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, neexistând o solicitare scrisă în acest sens din partea organului fiscal, cu o eventuală justificare legală, în condițiile în care prin Avizul de inspecție fiscală nr./.....2009 este precizată perioada 2005-2007.

În drept, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile:

*Legea nr. 403 din 11 octombrie 2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 32/2000 privind societățile de asigurare și supravegherea asigurărilor, publicată în Monitorul Oficial nr. 976 din 25 octombrie 2004:

ART. I

Legea nr. 32/2000 privind societățile de asigurare și supravegherea asigurărilor, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 148 din 10 aprilie 2000, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

Art.3.

(3) Clasele de asigurări aferente categoriilor prevăzute la alin. (1) sunt stabilite în anexa nr. 1.

Anexa nr.1.

A. Asigurari de viata

Tipuri de asigurări care au o bază contractuală:

a) asigurări de viață care includ: asigurarea la termen de supraviețuire, asigurarea de deces, asigurarea la termen de supraviețuire și de deces (mixtă de viață), asigurarea de viață cu rambursarea primelor, asigurarea de căsătorie, asigurarea de naștere;

(...)

B. Asigurări generale

Clasele de asigurări generale:

1. Asigurări de accidente (inclusiv accidentele de munca și bolile profesionale), pentru care se acordă:

- despăgubiri financiare;

*Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal - publicat în Monitorul Oficial nr. 927 din 23 decembrie 2003, (cu modificările și completările aduse până la data

de 01 ianuarie 2005), cu precizarea că Art. 48 a fost modificat de pct. 2 al art. I din O.U.G. nr. 138 din 29 decembrie 2004, publicata în Monitorul Oficial nr. 1.281 din 30 decembrie 2004:

Art. 48 al.4) lit.d) pct.3.:

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

(...)

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:

(...)

3. boli profesionale, risc profesional și accidente de muncă;

(...)

Art. 48 al.5, lit.i)

(5) Urmatoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...)

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților, sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;

(...)

Art. 48 al.7, lit.a) și d)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;

(...)

d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h);

(...)

*ORDONANȚA nr. 92 din 24 decembrie 2003 (*republicată*) privind Codul de procedura fiscală*, publicat în Monitorul Oficial nr. 560 din 24 iunie 2004:

[cu precizarea că textul inițial a fost publicat în Monitorul Oficial nr. 560 din 24 iunie 2004, cu modificările și completările aduse până la data de 3 februarie 2005. Republicată în temeiul art. II din Legea nr. 174/2004 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 465 din 25 mai 2004, rectificată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 532 din 14 iunie 2004, dându-se textelor o nouă numerotare. Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 941 din 29 decembrie 2003.]

TITLUL VII

Inspekția fiscală

CAP. I

Sfera inspekției fiscale

ART. 91

Obiectul și funcțiile inspekției fiscale

(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și

conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

(...)

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

(...)

e) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată;

(...)

h) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);

(...)

ART. 92

Persoanele supuse inspecției fiscale

Inspecția fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere și plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege.

ART. 93

Formele și întinderea inspecției fiscale

(1) Formele de inspecție fiscală sunt:

a) inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;

(...)

(2) Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale.

(...)

ART. 95

Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(...)

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. **Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă:**

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

(...)

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.

CAP. II

Realizarea inspecției fiscale

ART. 96

Competența

(1) Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală (...)

ART. 102

Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

(...)

(3) *Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și pâna la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau **erori de calcul care influențează rezultatele acestora.***

(...)

ART. 104

Dreptul contribuabilului de a fi informat

(...).

(2) *La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care(...) contribuabilul renunța la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.*

(...)

În principiu, contestatoarea este necesar să rețină că potrivit Codului de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală avea obligația verificării bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor, a respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, cu stabilirea diferențelor obligațiilor de plată.

Totodată, este de reținut că atributul organul de inspecție fiscală constă în verificarea tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea supusă inspecției, privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, *în vederea descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legii fiscale, cu consecința stabilirii eventualelor diferențe privind obligațiile fiscale de plată.*

În acest scop, activitatea de inspecție fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, în cazul în care aceasta prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale.

În același timp, este de reținut că aceasta se poate efectua *în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, putându-se extinde asupra întregii perioade de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, în situația existenței indiciilor privind diminuarea obligațiilor datorate bugetului general consolidat sau neîndeplinirii obligațiilor de plată.*

Prin competența atribuită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit Agenției Naționale de Administrare Fiscală, acțiunea de inspecție fiscală, în conformitate cu dispozițiile legale în materie citate, are obligația legală a examinării tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, conducătorul inspecției fiscale competent putând decide asupra *reverificării unei anumite perioade*, în interiorul termenului de prescripție, în situația în care apar *date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau în cazul unor erori de calcul care pot influența rezultatele acestora.*

Astfel, în soluția ce urmează a fi dată, organul de revizuire mai reține și faptul că autoarea cererii s-a bucurat de dreptul de a fi informată, la încheierea inspecției fiscale, organul fiscal prezentând acesteia constatările și consecințele lor fiscale, cu acordarea posibilității exprimării unui punct de vedere, față de care aceasta a înțeles să nu facă obiecții, renunțând la exprimarea unui punct de vedere.

În consecință, în baza dispozițiilor legale citate, raportate la documentele care formează dosarul cauzei aflat în soluționare, și care cuprind constatările organului de inspecție fiscală față de care petiționara a înțeles să formuleze puncte de vedere

divergente, organul de soluționare urmează să **respingă ca neîntemeiate** solicitările privind acest capăt de cerere, pentru suma de lei.

În soluționarea favorabilă a cererii nu poate fi reținut punctul de vedere al petiționarei, potrivit cu care extinderea inspecției fiscale și asupra perioadei anului 2004 ar fi urmat proceduri nelegale, întrucât – așa cum rezultă din actele normative citate – organul fiscal a respectat dispozițiile legale în materie, având competența verificării unei perioade în interiorul termenului de prescripție, în situația în care au apărut date suplimentare sau în cazul unor erori de calcul care au influențat obligațiile datorate bugetului statului.

În același timp, este de reținut faptul că sub aspectul legalității ca deductibile a cheltuielilor privind asigurările de viață, însăși contestatoarea are un punct de vedere similar organului de inspecție fiscală, prin necontestarea sumelor neadmise la deducere aferente perioadei 2005-2007.

b.2.) În ceea ce privește plata accesoriilor aferente în cuantum de lei, prin încadrarea la cheltuieli nedeductibile a cheltuielilor privind asigurările de viață pe anul 2004

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman este legal investită a se pronunța cu privire la datorarea accesoriilor în cuantum contestat, în condițiile în care debitul principal este datorat

În drept, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile art. 114, art. 115 și art. 120 alin (1) din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se stipulează:

* O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, (publicată în Monitorul Oficial nr. 560 din 24 iunie 2004), republicată:

ART. 114

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Dobânzi

(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 0,5% 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.

După republicarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Monitorul Oficial nr. 863/26.09.2005), dispozițiile art.115, 116 și 121, au preluat în esență soluția legislativă cuprinsă în textul fostelor art. 114, 115 și 120, conservând reglementarea legală anterioară, mai puțin în ceea ce privește cota dobânzilor și penalităților de întârziere, modificată de Legea nr. 210/2005.

În conformitate cu dispozițiile art. IV alin. (2) din Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 580 din 5 iulie 2005, noțiunile de "dobânzi și/sau penalități de întârziere" se înlocuiesc cu noțiunea de "majorări de întârziere".

Aceste reglementări se regăsesc stipulate în Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial nr.513 din 31 iulie 2007, act normativ care operează și în speța de față:

ART. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

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

ART. 120

Majorări de întârziere

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

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

Așa fiind, motivațiile aduse – potrivit cărora stabilirea în condiții nelegale a obligației de plată principală are drept consecință anularea accesoriilor – fără ca autoarea cererii să înlăture, prin argumentele legice, constatările organelor de inspecție fiscală -, și având în vedere motivațiile de fapt și de drept de la subpunctul.b.1. al prezentei, coroborate cu dispozițiile legale citate anterior, au drept consecință **respingerea ca fiind neîntemeiate** a solicitărilor petiționarei privitoare la acest capăt de cerere, pentru suma de lei.

Principiului de drept - **accesoriile urmează calea principalului** - își găsește deasemenea aplicabilitatea în speța de față.

c) Cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar la plată, în valoare de lei și accesorii de leu, datorate unor erori de calcul

Cauza supusă soluționării este aceea dacă organul de inspecție fiscală poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, la sesizarea contribuabilului

Obligațiile de plată suplimentare, așa cum sunt specificate la pct.c) al capitolului II al prezentei, stabilite de către organul de inspecție fiscală, sunt aferente anului fiscal 2006 – potrivit Anexei nr.3 care face parte integrantă din *raportul de inspecție fiscală* atacat parțial -, și care, ulterior - prin referatul privind propunerile de soluționare sunt acceptate de către acesta ca fiind datorate unor erori de calcul, conducând astfel la propunerea diminuării debitelor stabilite cu sumele în cauză, pune organul de soluționare în condiția legală de a **admite acest capăt de cerere**, pentru sumele de lei și respectiv sume accesorii de leu.

Soluția ce urmează a fi adoptată, are în vedere și considerentele de drept potrivit cu care *organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului. Actul administrativ corectat se va comunica contribuabilului, potrivit legii.* (art. 48 - Indreptarea erorilor materiale al O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare).

*

* *

Având în vedere considerentele de fapt și de drept arătate, în temeiul H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, a H.G. nr.

109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, directorul coordonator al Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman

D E C I D E :

Art.1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **Cabinetul medical individual dr. din mun.** - îndreptată împotriva unor măsuri stabilite prin Decizia de impunere nr./.....2009 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr. din2009 - pentru suma în cuantumul de **lei**, reprezentând:

- lei - diferență impozit pe venit;
- lei - sume accesorii aferente;

Art.2. Admiterea contestației formulată de **Cabinetul medical individual dr. din mun.** - îndreptată împotriva unor măsuri stabilite prin Decizia de impunere nr./.....2009 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr. din2009 - pentru suma în cuantumul de **lei**, reprezentând:

- lei - diferență impozit pe venit;
- lei - sume accesorii aferente;
- lei - diferență impozit pe venit;
- leu - sume accesorii aferente,

cu consecința anulării actului administrativ fiscal atacat, în situația soluției în cauză.

Art.3. Prezenta decizie a fost redactată în 5(cinci) exemplare, toate cu valoare de original, comunicate celor interesați.

Art.4. Prezenta decizie poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ în termen de 6 luni de la data comunicării .

Art.5. Biroul Soluționare Contestații va duce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.

.....

DIRECTOR COORDONATOR