



## Ministerul Finanțelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice  
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17  
Râmnicu Vâlcea  
Tel : +0250 737777  
Fax : +0250 737620  
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

### DECIZIA NR. .... din ..... 2009

privind modul de soluționare a contestației formulate de CMI O.R. din Drăgășani, județul Vâlcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. .... din 01.07.2008 și nr. .... din 09.07.2008.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Serviciul juridic cu adresa nr. ...2009 asupra soluției pronunțată de Curtea de Apel Pitești în dosarul nr.105/90/2009 potrivit căreia, prin Decizia nr. .../R - CONT/....2009, instanța de judecată a desființat Decizia nr. .../ ...2008 și a obligat Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea să soluționeze pe fond contestația formulată de **CMI DR. O.R.**

**În fapt**, CMI Doctor O.R. prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr. ... **din 01.07.2008** s-a îndreptat împotriva raportului de inspecție fiscală întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea.

La data de 03.07.2008, organele de soluționare a contestației au solicitat CMI Doctor O.R. din Municipiul Drăgășani, județul Vâlcea prin adresa nr. ..., ca în termen de cinci zile de la primirea acesteia, să precizeze dacă înțelege să conteste titlul de creanță emis în baza raportului de inspecție fiscală din 03.06.2008 care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, precum și suma contestată concretizată în impozite, taxe, contribuții și accesorii, așa cum stipulează art. 209 alin. (1) lit. a) din OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală rep.

Adresa în cauză a fost primită de petentă la data de 04.07.2008, iar prin adresa nr. ... **din data de 09.07.2008**, contestatoarea a răspuns fără a preciza că înțelege să conteste decizia de impunere nr. .../ 11.06.2009, prin care s-a stabilit în sarcina sa o diferență de impozit pe venitul net pe anul 2006 în sumă de .... lei .

În atare situație, prin Decizia nr. .. din 15.07.2008, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, s-a pronunțat în consecință, respingând contestația astfel formulată de CMI O.R., ca *inadmisibilă*.

**În drept**, art. 1 alin.(1) din Legea nr. 554/ 2004, privind contenciosul administrativ, care menționează : " Orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instituției de contencios administrativ competente, pentru anularea actului, recunoașterea dreptului pretins sau a interesului legitim și repararea pagubei ce i-a fost cauzată. Interseul legitim poate fi privat, cât și public."

Având în vedere soluția pronunțată de Curtea de Apel Pitești în temeiul art. 1 alin.(1) din Legea nr. 554/ 2004, privind contenciosul administrativ, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea constată că sunt întrunite condițiile pentru reluarea procedurii administrative și soluționarea pe fond a contestației formulate de **CMI DR. O.R.** din Municipiul Drăgășani, județul Vâlcea.

Totodată, potrivit soluției pronunțate de instanța de judecată, Direcția Finanțelor Publice a județului vâlcea este obligată să se pronunțe pe fondul cauzei relativ la măsurile dispuse de inspecția fiscală prin raportul de inspecție fiscală nr. ... din 11.06.2008, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr.... din ...2009 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală în sarcina CMI Dr. O.R. din Municipiul Drăgășani, județul Vâlcea.

În atare situație obiectul contestației îl constituie **suma de ... lei**, din care : ... lei reprezentând impozit pe venitul net aferent anului 2006 și .. reprezentând obligații fiscale accesorii, stabilită prin Decizia de impunere .. din ...2008 emisă de organele de control din cadrul Activității de inspecție fiscală, ce reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat în accepțiunea codului de procedura fiscală.

Contestația este formulată și semnată de d-na doctor O.R. în calitate de reprezentant legal și poartă ștampila persoanei autorizate.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de **CMI O.R.M. din Municipiul Drăgășani, județul Vâlcea** înregistrată sub nr. .../ **01.07.2008 și completată sub nr. .../ 09.07.2008, pentru suma de .. lei** reprezentând impozit pe venit net anul stabilit suplimentar și accesorii aferente.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-au constatat următoarele:**

**A.** Petenta contestă raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 03.06.2008, motivând următoarele :

Petenta susține că nu este de acord cu cele menționate la cap IV constatări privind impozitul pe venit deoarece în mod greșit se spune că " Cabinetul nu deține în patrimoniu autoturism și nu se justifică cheltuielile cu bonurile de benzină , nu au trecut nr. autovehicolului și a conducătorului auto " fapt pentru care c/valoarea carburanților în sumă de ..... lei nu reprezintă cheltuială deductibilă.

În susținerea contestației petenta anexează contractul de comodat încheiat între CMI Dr. O.R. și O.A., proprietarul mașinii Dacia Nova VL -03- NAA, ce poartă viza organelor competente.

În concluzie, petenta solicită anularea sumei de ... lei considerată ca cheltuială nedeductibilă și luarea în considerare pentru cele expuse mai sus ca cheltuială deductibilă.

**B. Din actele contestate, rezultă următoarele :**

CMI Dr. O.R are sediul în Drăgășani, str. B. nr. 32, județul Vâlcea și funcționează în baza Autorizației de liberă practică nr. ../ 30.06.2003, având ca obiect de activitate "medicină generală adulți/ medicină de familie" și are CUI ..... de la 01.01.2007.

Contribuabilul a făcut obiectul unei inspecții fiscale, pe perioada **01.01.2006 - 31.12.2006** ale caror constatări s-au materializat prin raportul de inspecție fiscală nr. .../ 11.06.2008 și decizia de impunere .. / 11.06.2008, din care rezultă următoarele :

Pentru anul 2006 CMI Dr. O.R. a depus Declarația specială privind veniturile realizate pe anul 2006 înregistrată sub nr. .. din 14.05.2007 prin care a declarat :

- venit brut .. lei
- cheltuieli ... lei
- venit net ... lei.

În baza acesteia s-a emis Decizia de impunere anuală pe anul 2006 nr.3830..... din 18.05.2007, prin care s-a stabilit :

- impozit ... lei
- obligații privind plățile anticipate .... lei
- diferență în minus .... lei

În urma verificării documentelor de evidență contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență în plus de venit net datorată de CMI Doctor O.R. în sumă de ... lei, stabilind astfel un venit net de ... lei ( .. lei + .. lei) la care îi corespunde un impozit în sumă de .. lei, astfel :

- venit brut .. lei
- cheltuieli .. lei
- venit net ... lei
- impozit ... lei
- obligații plăți anticipate ... lei
- diferență în minus ... lei

Diferența de venit net în sumă de .. lei stabilită de organele de control reprezintă cheltuieli înregistrate în evidența contabilă de contribuabil și considerate de acestea ca nedeductibile, în următoarea structură :

-... lei contravaloare cheltuieli combustibil (benzină), întrucât cabinetul nu deține în patrimoniu autoturism și nu se justifică cheltuielile, bonurile de benzină nu au trecut nr. autovehiculului și al conducătorului auto;

- ... lei alimentare cont bancar;
- ... lei amenzi și penalități;
- ... lei protocol, întrucât nu se precizează produsele;
- ... lei protocol diverse mărfuri (piper, vin, găleată).

Astfel a fost stabilit un debit suplimentar de .. lei (.. lei - .. lei), pentru care s-au calculat majorări aferente în sumă de .. lei pe perioada 05.08.2007 - 30.05.2009 ( .. x 0,1% x 300 zile ) conform OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală.

**II. Luând în considerare datele avute în vedere de organele de impunere, motivația invocată de petenta, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, este investită să se pronunțe dacă suma de .. lei , reprezentând diferența de impozit pe venit net pe anul 2006 și majorările de întârziere aferente este legal datorată de CMI Doctor O.R.

**În fapt**, pentru anul 2006 CMI Doctor O.R. a depus la organul fiscal teritorial Declarația specială privind veniturile realizate pe anul 2006 înregistrată sub nr. .. din 14 mai 2007 , în baza căreia s-a emis Decizia de impunere anuală pe anul 2006 nr. nr.38300..2007, stabilindu-se în sarcina contribuabilului un impozit anual pe venit în sumă de ... lei RON.

În urma verificării evidentei contabile în partidă simplă, inspectia fiscală a stabilit pentru anul 2006 un venit net în sumă de ... lei cu ... lei mai mult față de venitul net declarat de către contribuabil, rezultat din includerea pe cheltuieli a următoarelor sume : suma de .. reprezentând contravaloare combustibil (benzină), suma de ... lei reprezentând alimentare cont, ... lei reprezentând amenzi și penalități, ... lei reprezentând cheltuieli de protocol (nu sunt precizate produsele) și ..lei protocol diverse mărfuri ( piper, vin, găleată).

Prin decizia de impunere nr. .. din 11.06.2008, pentru venitul net suplimentar astfel stabilit pe anul 2006 s-a calculat un **impozit pe venit în suma de .. lei în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal și majorări aferente în sumă de .. lei** avându-se în vedere dispozițiile din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală.

La data de 18.06.2009, și, deasemenea, la data de 09.07.2009, prin adresa depusă de contestatoare în completare, CMI Dr.O.R. a formulat contestație împotriva raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 03.06.2008, **în speță împotriva măsurii de neacordare a deductibilității cheltuielilor în sumă de .. lei reprezentând contravaloare combustibil achiziționat de cabinetul medical.**

Prin Referatul nr. 57875/ 11.07.2008 cu propunerile de soluționare a contestației depusă de CMI Doctor Oproaica Rodica întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice, organele de control menționează :

"Petentul contestă sumele stabilite prin deciziile de impunere nr. .. din 11.06.2008, astfel :

a) suma de ... lei diferență de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar, calculată pentru un venit net anual stabilit suplimentar în sumă de .. lei (cheltuieli nedeductibile- contravaloare combustibil);

b) suma de .. lei obligații fiscale accesorii de plată pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar de .. lei aferent anului 2006."

**1) Referitor la măsura de neacordare a deductibilității cheltuielilor în suma de .. lei, reprezentând cheltuieli cu combustibilul (benzină) înregistrate de CMI Dr. O.R. în anul 2006, cu consecința stabilirii unei diferențe de impozit pe venit în sumă de ... lei.**

**Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozitul pe venit în sumă de ... lei stabilit de inspecția fiscală în condițiile în care, în baza contractului de comodat încheiat la data de 01.01.2003 între CMI Dr. O.R. și O.A., proprietarul mașinii Dacia Nova VL-03- ....., aceasta a înregistrat în evidența sa ca deductibile fiscale cheltuielile cu combustibilul în sumă de ..... lei.**

**In drept**, speței în cauză îi sunt aplicabile dispozițiile art. 48 "Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității

în partida simpla" din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

**Astfel, la alin. (1) al acestui articol se precizează ca : "Venitul net din activități independente se determină ca diferența între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partida simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.**

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natura din desfășurarea activității; [...]

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

**a)** să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

**b)** să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

**c)** să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în [titlul II](#), după caz (...)

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

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

*Pct. 38. din Normele de aplicare a Legii 571/2003 aprobate de HGR44/2004 prevede:*

**"Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu: ( liniuta 21 )**

**- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;"**

Fata de cele de mai sus, rezulta ca în speta venitul net din activități independente se determină ca diferența între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partida simplă.

Venitul brut cuprinde toate sumele încasate din desfășurarea activității autorizate, iar printre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile înregistrate pentru a fi deductibile la stabilirea venitului net se afla și aceea ca acestea să fie efectuate în interesul direct al activității.

De asemenea, în cazul bunurilor folosite la desfășurarea unor activități independente, în temeiul unor contracte de comodat, cheltuielile cu întreținerea și funcționarea acestora, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii sunt deductibile, potrivit înțelegerii între părți.

Pentru a demonstra faptul că aceste cheltuieli (combustibil) sunt efectuate în interesele activității, petenta a anexat la contestația formulată contractul de comodat încheiat la data de 01.01.2003 între O.A., în calitate de proprietar, pe de o parte, și CMI

DR.O.R. cu sediul în Drăgășani, str. B., în calitate de comodat, potrivit căruia părțile au convenit următoarele :

"Subsemnatul O.A., remit spre folosință gratuită DACIA VL-03-...., cu destinația DEPLASARE SERVICIU + TEREN.

Pe perioada folosinței CMI DR. O.R. va suporta toate cheltuielile de întreținere și reparațiile curente".

Din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza întocmirii deciziei de impunere în cauză, rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit ca aceste cheltuieli cu combustibilul (benzină) în sumă de .. lei sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, întrucât "cabinetul nu deține în patrimoniu autoturism și nu se justifică cheltuielile, iar bonurile de benzină nu au trecute nr. autovehiculului și al conducătorului auto".

**În speță**, se constată că motivul pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în cuantum de .. lei în sarcina CMI DOCTOR O.R. se datorează faptului că suma de .. reprezentând cheltuieli achiziționare combustibil (benzină) nu a fost admisă la deductibilitate întrucât "cabinetul nu deține în patrimoniu un autoturism și nu se justifică cheltuielile".

Deasemenea, se reține că, în susținerea contestației, petenta a depus contractul de comodat încheiat la data de 01.01.2003 între O.A., proprietarul autoturismului DACIA VL-03-... și CMI Doctor O.R., pe o perioadă nedeterminată, spre folosință gratuită, având ca obiect "Deplasare serviciu + Teren", anexându-l drept probă la dosarul contestației, în xerocopii.

Referitor la contractul de comodat anexat de petentă la contestația care face obiectul cauzei, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, Activitatea de Inspecție Fiscală a făcut următoarele precizări :

"Suma de .. lei contravaloare combustibil nu constituie cheltuieli deductibile fiscal deoarece CMI O.R. nu are în patrimoniu autovehicul. Din contractul de comodat încheiat în data de 01.01.2003 între O.A. și CMI O.R., anexat la contestație, rezultă că *obiectul contractului îl constituie o cameră din imobilul pe care îl deține împreună cu soția domnul O.A., pentru a constitui sediu CMI O.R..*"

Având în vedere cele arătate, organele de soluționare rețin următoarele :

- contractul de comodat în cauză este încheiat între O.A., în calitate de proprietar, pe de o parte și CMI DOCTOR O.R. cu sediul în Drăgășani, str. B., județul Vâlcea, pe de altă parte, în calitate de comodat;

- obiectul contractului îl constituie autoturismul DACIA NOVA VL-03-... pentru care proprietarul a consimțit să îl acorde spre folosință gratuită cabinetului medical în vederea desfășurării activității pentru care a fost autorizat, respectiv "medicină generală adulți/ medicină de familie", și anume "deplasare serviciu și teren";

- relativ la precizările organelor de control vis-a-vis de contractul de comodat depus de petentă în susținerea contestației, în speță *"obiectul contractului îl constituie o cameră din imobilul pe care îl deține împreună cu soția domnul Oproaica Alexandru, pentru a constitui sediu CMI Oproaica Rodica"*, organele de soluționare a contestației nu pot fi de acord cu acestea întrucât nu corespund situației reale;

- din conținutul contractului se poate reține cu certitudine că bunul dat în folosință comodatului este autoturismul cu numărul de înmatriculare VL-03-... și nu un imobil necesar pentru a constitui sediul cabinetului.

Mai mult decât atât, din conținutul raportului de inspecție fiscală se reține precizarea organelor de control potrivit căreia "Pentru spațiul în care funcționează C.M.I. "Oproaica Rodica Mariana" are încheiat contract de concesiune cu Primăria Drăgășani pentru un spațiu situat în Municipiul Drăgășani, str. B. nr. 32".

Din cele arătate rezultă că pentru sediu, cabinetul medical are încheiat contract legal cu Primăria Drăgășani, nejustificându-se astfel opinia organelor de inspecție fiscală "potrivit careia petentul a închiriat o cameră din imobil pentru a constitui sediu CMI Dr. O.R..

Mai mult decât atât, se reține că măsura neacordării deductibilității cheltuielii cu combustibilul utilizat pentru autoturismul aflat în folosința cabinetului potrivit contractului de comodat nu apare întemeiată pe text și articol de lege fapt ce contravine dispozițiilor Ordinului MEF 149/10.05.2007 privind aprobarea formularului "Decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere", modificat la data de 27.08.2007 de Ordinul 1046, care la Anexa 4 din Instrucțiunile de completare a formularului precizează :

" 4. Date privind creanța fiscală:"

4.2. "Motivul de fapt": se va înscrice detaliat modul în care contribuabilul a efectuat și a tratat din punct de vedere fiscal o operațiune cu influență în veniturile sau cheltuielile înscrise în registrul de încasări și plăți sau ca urmare a unor operațiuni neevidențiate în acesta, cu prezentarea consecinței fiscale.

4.3. "Temeiul de drept": se va înscrice detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege. Temeiul de drept se va înscrice atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Față de cele prezentate, se reține că susținerile petentei apar ca întemeiate relativ la contractul de comodat încheiat la data de 01.01.2003 în baza căruia aceasta a procedat la includerea pe cheltuieli deductibile a sumei de 3394,20 lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu combustibilul (benzină) , organele de soluționare urmând a se pronunța în consecință.

**In atare situație**, spetei în cauză îi sunt aplicabile prevederile art. 213 alin.1 și 4 și art.216 alin.1 și 2 din OG 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“ ART. 213 Soluționarea contestației

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

**(4) Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii 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, și se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”[...]**

**ART. 216 Soluții asupra contestației**

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat. “

**În consecință**, având în vedere situația de fapt și de drept, actele și documentele existente la dosarul cauzei, organele de soluționare a contestației urmează să admită ca întemeiată contestația formulată de CMI OPROAICA RODICA din Municipiul Drăgășani, județul Valcea pentru suma de 543 lei impozit pe venit net anual și suma de 163 lei accesorii aferente și să anuleze parțial decizia de impunere nr. 56839 din 11.06.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată în acest cuantum.

**2) Referitor la măsura de neacordare a deductibilității cheltuielilor în suma de ... lei, reprezentând cheltuieli înregistrate de CMI Dr. O.R. în anul 2006, cu consecința stabilirii unei diferențe de impozit pe venit în sumă de ... lei .**

**Cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare se pot pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care în decizia de impunere ce reprezintă titlu de creanță contestat nu este menționat temeiul legal în baza căruia a fost stabilită diferența suplimentară ca urmare a neadmiterii la deductibilitate a cheltuielilor în sumă de ... lei.**

**În fapt**, în perioada 01.01. - 31.12.2006 care face obiectul verificării CMI Doctor O.R. din Municipiul Drăgășani, județul Vâlcea a obținut din activitatea desfășurată, respectiv cabinet medical, venituri brute în sumă de ..... lei.

Deasemenea, în perioada verificată cabinetul medical a înregistrat o serie de cheltuieli în sumă totală de ... lei, din care, dintre acestea, pentru suma de ... lei reprezentând : .... lei alimentare cont, .... lei amenzi și penalități, ... lei cheltuieli de protocol (nu sunt precizate produsele) și ... lei protocol diverse mărfuri ( piper, vin, găleată), inspectia fiscală nu a acordat drept de deducere cu consecința stabilirii unui impozit în sumă de ... lei.

Pentru debitul suplimentar în suma de ... lei au fost calculate accesorii în suma de .... lei.

În Raportul de Inspectie fiscală (RIF ) nr. ..../ 11.06.2009, întocmit de organele de inspectie fiscală, la stabilirea debitului suplimentar reprezentând impozitul pe venit net anual, organele de inspectie fiscală nu au indicat temeiul de drept avut în vedere.

Deasemenea, pentru majorările de întârziere calculate pentru debitul suplimentar reprezentând impozitul pe venit ca temei legal este menționat actul normativ, respectiv OG 92/2003, fără a preciza însă articolul de lege incident speței.

În deciziile de impunere nr. ..../28.11.2008, privind impozitul pe venit și privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală, ce reprezintă titlu de creanță pentru debitul suplimentar în suma totală de ... lei reprezentând impozit pe venit și accesorii în sumă de .... lei, la pct.4.2 Motivul de fapt singura mențiune făcută este “ nu constituie cheltuieli nedeductibile suma de ..... lei “, iar la pct.4.3 Temeiul de drept , pentru debitul suplimentar este înscrisă : "Legea 571/2003", iar pentru accesorii aferente impozitului pe venit suplimentar temeiul de drept indicat este "OG 92/2003".

**În drept**, art. 43 , alin. (2), lit e și f din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precizează elementele obligatorii pe care actul administrativ fiscal trebuie să le conțină, astfel :

“ Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente :[...]



**e) motivele de fapt;**

**f ) temeiul de drept; [...]"**

În acest sens, OMFP nr. 149/2007 privind aprobarea formularului "Decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente în mod individual si/sau într-o forma de asociere", modificat la data de 27.08.2007 de Ordinul 1046, la Anexa 4 din Instrucțiunile de completare a formularului precizează :

" 4. Date privind creanta fiscala:"

4.2. "Motivul de fapt": se va înscrie detaliat modul în care contribuabilul a efectuat si a tratat din punct de vedere fiscal o operatiune cu influenta în veniturile sau cheltuielile înscrise în registrul de încasari si plati sau ca urmare a unor operatiuni neevidentiate în acesta, cu prezentarea consecinței fiscale.

4.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute de lege. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligatia fiscala principala, cât si pentru accesoriile calculate la aceasta."

Potrivit prevederilor legale invocate anterior, se reține că în decizia de impunere, pentru debitul suplimentar reprezentand impozit pe venit si **care reprezintă titlu de creanță susceptibil de a fi contestat**, trebuie înscris detaliat modul în care contribuabilul a efectuat si a tratat din punct de vedere fiscal operatiunile cu influenta fiscala, precum si prezentarea consecințelor fiscale, actul normativ, articolul, celelalte elemente prevăzute de lege.

Așa cum rezultă din Decizia de impunere nr. ..../11.06.2008, privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, la pct.4.2 Motivul de fapt apare înscris :". *Nu constituie cheltuieli deductibile suma de .. lei.*", iar la pct.4.3 Temeiul de drept, ***pentru debitul suplimentar reprezentand impozit pe venit este înscrisa "Legea 571/2003", iar pentru obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar apare înscris ca temei de drept : OG 92/ 2003, fără indicarea articolului de lege incident speței în cauză, precum și a celorlalte elemente prevăzute de lege.***

Asa cum rezulta din actul normativ invocat , respectiv OMFP nr.149/2007 , atat in ceea ce priveste motivele de fapt, cat si in ceea ce priveste temeiul de drept acestea trebuie completate detaliat si in clar.

Din cele de mai sus se reține că organele de inspectie fiscală aveau obligația precizării în decizia de impunere, detaliat modul în care petentul a efectuat operatiunile cu influenta fiscala inscrise in registrul de incasari si plati, precum si prezentarea consecințelor fiscale si de asemenea temeiul de drept încălcat de petent, inclusiv pentru calculul accesoriilor.

Întrucat prin actul administrativ contestat , respectiv Decizia de impunere nr. .../ 11.06.2008, in ceea ce priveste temeiul legal incident faptei constatate, adica neacordarea deductibilității unor cheltuieli cu consecința stabilirii diferenței suplimentare de impozit pe venit anual pentru anul 2006 și a accesoriilor aferente acestuia, nu a fost indicat articolul și alineatul din acesta, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra legalității acestora, motiv pentru care se va dispune aplicarea

prevederilor art.216 alin.(3) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, prin care se stipulează :

**“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau partial 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. [...]”**

**In concluzie**, organele de soluționare a contestației apreciază ca necesară desființarea în parte a CAP. 4, pct. 4.1, 4.2 și 4.3 din Decizia de impunere nr. ..../11.06.2008 și a CAP: IV "Constatări privind impozitul pe venit" din raportul de inspecție fiscală nr. ..../ 11.06.2008 pentru impozitul pe venit anual stabilit suplimentar în sumă de ... lei, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Direcției Finanțelor Publice a județului Vâlcea să emită un nou act administrativ fiscal, potrivit considerentelor reținute anterior în cuprinsul deciziei astfel pronunțate.

**3)Referitor la accesoriile în sumă totală de 186 lei aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar**, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate de petentă în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate la pct.1 impozitul pe venit în sumă de ... lei nu este legal datorat de petentă, iar la pct. 2 s-a reținut că diferența de impozit pe venit în sumă de ... lei se impune a fi reanalizată .

**În fapt**, potrivit deciziei de impunere nr..... din 11.06.2008, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei majorări de întârziere în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă totală de .. lei datorat de CMI O.R. pentru anul 2006.

Potrivit considerentelor reținute anterior la pct. 1 , rezulta că din venitul net suplimentar în suma de .. lei ( ... lei cheltuieli combustibil + ... lei alte cheltuieli cu : alimentare cont, amenzi, protocol ) stabilit de organele de inspecție fiscală, suma de .. lei reprezentând cheltuielile cu combustibilul înregistrată în anul 2006 , nu este justificată și întemeiată.

Asa fiind diferența de impozit pe venit în suma de .. lei ( 3394,20 X 16 % ), corespunzător cheltuielii cu combustibilul în suma de .. lei deductibilă fiscal la calculul venitului net impozabil, nu este datorată de petent.

Pentru diferența de impozit în suma de .. lei, stabilită pentru anul 2006 , organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în suma de .. lei pe perioada 05.08.2007 - 30.05.2008 ( .. X 3000 X 0,1 % ) conform OG 92/2003 rep privind Codul de procedură fiscală.

Fată de cele de mai sus, și având în vedere principiul de drept “accesorium sequitur principale “ pe cale de consecință și accesoriile în sumă totală de ... lei aferente debitului suplimentar în suma de ... lei nu sunt datorate de petent, asupra acestora urmând ca organele de soluționare să se pronunțe în consecință.

Deasemenea, având în vedere faptul că majorările de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform aceluiași principiul de drept “accesorium sequitur principale “ și întrucât potrivit considerentelor reținute la pct. 2 s-a apreciat că se impune reanalizarea debitului suplimentar privind impozitul pe venit în sumă de .. lei, pe cale de consecință și majorările de întârziere în sumă de .. lei aferente impozitului pe venit urmează să fie reanalizate o dată cu acestea.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit. a), art.211, art.213, alin (1) și art.216 alin. (1) și alin. (3) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat la data de 31.07.2007 se:

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

**Art.1** Admiterea în parte a contestației formulate de **CMI Doctor O.R.** din Drăgășani ca întemeiată pentru suma de .. lei din care: impozit pe venit pentru anul 2006 în sumă de .. lei și majorari de întârziere aferente în sumă de .. lei stabilită prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente nr. .. din 11.06.2008.

**Art.2** Anularea parțială a Deciziei de impunere nr. .../11.06.2008 emisă pentru **CMI Doctor O.R.** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată în suma de .. lei reprezentând : diferență de impozit pe venit net anual stabilit suplimentar în sumă de .. lei și accesorii aferente în sumă de .. lei.

**Art.3** Desființarea în parte a deciziei de impunere nr. .../ 11.06.2008, emisă pentru **CMI Doctor O.R.** din Drăgășani respectiv a CAP IV, pct.4.1, 4.2 și 4.3 pentru suma totală de .. lei reprezentând : impozitul pe venit în sumă de .. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de .. și a CAP IV Constatări privind impozitul pe venit din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 03.06.2008 și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate, pentru obligațiile fiscale în același cuantum.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 180 de zile de la comunicare.

DIRECTOR COORDONATOR,  
Ec. Gheorghe GOGÎRNOIU

ŞEF BIROU  
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII,  
Ec. Mirela POPESCU

VIZAT PENTRU LEGALITATE,  
ŞEF SERVICIU JURIDIC,  
Adrian CĂPRARU

ÎNTOCMIT,  
Ec. Branet Ana-Maria

Consilier juridic