

Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 314/.....2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **C.M.I..... din Tg.Mureș**, prin contestația înregistrată sub nr. .../10.05.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../12.04.2011 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, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../11.04.2011, comunicate petentei la data de 18.04.2011, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe venitul anual impozabil;
- lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venitul anual impozabil.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr./10.05.2011, și prin completările aduse la aceasta, prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr./04.07.2011, petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr./12.04.2011 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, invocând următoarele:

- nu au fost respectate prevederile art. 102 alin. (1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora comunicarea avizului de inspecție fiscală se face cu 15 zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, iar inspecția fiscală nu a fost efectuată la domiciliul fiscal al contribuabilului;

- s-a solicitat prezentarea tuturor documentelor pentru perioada 2007 – 2009 la sediul D.G.F.P.Mureș, fără a se întocmi vreun proces-verbal de ridicare înscrisuri sau fără a primi vreo dovadă în acest sens; de asemenea, organele de control nu au respectat obligația minimală de a descrie pe scurt documentele ridicate. Aceste fapte conduc la o „incertitudine în ceea ce privește siguranța și securitatea documentelor, putând fi efectuate oricând sustrageri ale filelor din dosare, ori modificarea acestora”;

- produsele achiziționate în baza bonurilor fiscale în valoare totală de lei (.... lei în anul 2007 + lei în anul 2008 + ... lei în anul 2009) au fost necesare pentru desfășurarea activității cabinetului; acestea „conțin numele, prenumele, denumirea contribuabilului, adresa completă precum și codul de identificare fiscală și corespund prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, coroborat cu pct. 14 și 15 din OMFP.1040/2004, contrar constatărilor organelor de control care precizează că nu conțin aceste elemente, deși la data controlului aceste documente au fost prezentate cu toate elementele”; produsele în cauză au fost recepționate, fiind întocmite Note de recepție și constatare diferențe, iar pe măsura utilizării acestora s-au întocmit bonuri de consum;

- referitor la cheltuielile cu amortizarea autoturismului FIAT DOBLO, la control s-a constatat „că am calculat greșit amortizarea pentru anul 2007, 2008 și 2009 însă nu am fost întrebată pentru ce metodă de amortizare am optat. În această situație cab. a optat pentru metoda amortizării degresive”;

- valoarea de intrare a autoturismului FIAT DOBLO, care a fost dat în folosință în luna aprilie 2007, este de ... lei inclusiv TVA, și nu de ... lei, așa cum s-a specificat în raportul de inspecție fiscală;

- având în vedere că durata normală de utilizare a mijlocului fix în cauză este de 4 ani, iar cota de amortizare este de 25%, prin multiplicarea acesteia cu 1,5 se obține cota anuală de amortizare degresivă, care este 37,5%; în consecință, prin aplicarea metodei degresive de amortizare, rezultă următoarele cheltuieli cu amortizarea pe care cabinetul avea dreptul să le deducă: în anul 2007 suma de lei, în anul 2008 suma de lei, iar în anul 2009 suma de lei;

- în anul 2007 au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea de lei, mai puțin cu lei decât avea dreptul și ca urmare suma de lei, stabilită la control, este nejustificată;

- în anul 2008 au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea de ... lei, mai mult cu lei decât avea dreptul și ca urmare suma de lei, stabilită la control, este nejustificată;

- în anul 2009 au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea de lei, mai mult cu lei decât avea dreptul și ca urmare suma de lei, stabilită la control, este nejustificată;

- organele de inspecție fiscală nu au prezentat în cuprinsul actului de control modul de calcul al amortizării;

- materialele de construcții și obiectele sanitare, precum și cheltuielile cu reparațiile autoturismului, în valoare totală de ... lei (... lei în anul 2007 + lei în anul 2008 + lei în anul 2009) „au fost utilizate în scopul reparării și amenajării cabinetului medical cu domiciliul fiscal în Tg.Mureș, B-dul, nr., și a autoturismului proprietate a cabinetului și nu în scopul amenajării locuinței proprietate a familiei și autoturismului personal, așa cum se arată în RIF și Decizia de impunere”;

- „nu înțelegem pe baza căror criterii au dedus inspectorii fiscali că este autoturism personal, în condițiile în care nu au atribuții de efectuare a constatărilor tehnice sau de altă natură decât fiscală”;

- aceste cheltuieli au fost efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului și au fost justificate prin documente, conform art. 48 alin.(4) lit. a) din Codul fiscal;

- organele de control nu au efectuat o analiză factică la fața locului, „deși în timpul inspecției li s-a adus clar la cunoștință că aceste materiale de construcții sunt la cabinet, inclusiv obiectele sanitare și pot fi văzute oricând”;

- în actul de control se arată că suma totală de lei (.... lei în anul 2007 + lei în anul 2008 + lei în anul 2009) „a fost înscrisă din eroare în Registrul jurnal de încasări și plăți. Precizăm că aceasta a fost înscrisă pe bază de documente justificative, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prezentate organelor de inspecție fiscală”; în consecință, consideră că diferența de lei (... lei în anul 2007 + lei în anul 2008 + lei în anul 2009) nu este nici cheltuială nedeductibilă și nici înregistrare eronată.

B) Urmare a verificării efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P.Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală la **C.M.I. din Tg.Mureș**, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. .../11.04.2011 și Decizia de impunere nr./12.04.2011 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, în care sunt redată următoarele constatări:

1. Referitor la impozitul pe venit aferent exercițiului fiscal 2007

a) În anul fiscal 2007, C.M.I. a înregistrat cheltuieli în sumă de lei, reprezentând contravaloarea unor bunuri și servicii achiziționate în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ întrucât nu furnizează elementele de identificare ale contribuabilului, respectiv denumirea și codul de identificare fiscală ale cumpărătorului, fără a face dovada că aceste cheltuieli au fost efectuate în cadrul activității

desfășurate în scopul realizării venitului. Situația documentelor în baza cărora au fost înregistrate cheltuielile de mai sus este prezentată în Anexa nr. 1 la Raportul de inspecție fiscală.

Prin deducerea de către contestatoare la calculul venitului net anual impozabil a cheltuielilor în sumă de lei, în condițiile în care nu a prezentat organelor de control documentele justificative care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor și nu a făcut dovada efectuării acestor cheltuieli în cadrul activității desfășurate în scopul realizării venitului, petenta a încălcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 14 și 15 din Normele 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, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1040/2004.

Efectul fiscal al înregistrării acestor cheltuieli constă în diminuarea de către C.M.I. a venitului net anual impozabil cu suma de lei, și implicit diminuarea impozitului pe venitul anual datorat la bugetul statului.

b) În baza contractului de leasing financiar nr. /31.03.2007, C.M.I. a achiziționat un autoturism Fiat Doblo în valoare de ... lei.

La control s-a constatat calcularea greșită de către unitate a cheltuielilor cu amortizarea mijlocului fix respectiv, fapt ce a condus la declararea eronată a cheltuielilor deductibile și la determinarea eronată a venitului net impozabil aferent anului 2007.

În consecință, având în vedere dispozițiile Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale și ale Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004, la control s-a procedat la calcularea amortizării lunare a autoturismului achiziționat de petentă și la stabilirea cheltuielilor cu amortizarea care sunt deductibile la calculul venitului net anual impozabil, rezultând următoarele:

- în anul 2007, cheltuielile cu amortizarea sunt în sumă de lei;
- în anul 2008, cheltuielile cu amortizarea sunt în sumă de ... lei;
- în anul 2009, cheltuielile cu amortizarea sunt în sumă de ... lei.

Ca urmare, față de cheltuielile cu amortizarea autoturismului Fiat Doblo, înregistrate în anul 2007, în sumă de ... lei, la control s-a reținut că petenta avea drept să deducă cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei, diferența de lei (.... lei – lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net anual impozabil.

Astfel, la control s-a constatat încălcarea de către C.M.I. a prevederilor art. 48 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de lei are ca și efect fiscal diminuarea venitului net anual impozabil și a impozitului pe venit datorat pentru anul 2007.

c) În baza facturilor fiscale nr. .../03.02.2007 și nr...../05.07.2007, C.M.I. a achiziționat materiale de construcții și obiecte sanitare destinate a fi utilizate în scopul amenajării locuinței proprietatea familiei, în valoare totală de lei (... lei + ... lei), pe care le-a considerat cheltuieli deductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2007.

Astfel, au fost încălcate prevederile art. 48 alin. (7) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de lei are ca și efect fiscal diminuarea venitului net anual impozabil și a impozitului pe venit datorat pentru anul 2007.

d) La control s-a constatat că, în conformitate cu documentele justificative prezentate organelor de inspecție fiscală, suma cheltuielilor privind dobânzile și alte cheltuieli de administrare a contractului de leasing este de 1.207 lei. Cu toate acestea, în registrul jurnal de încasări și plăți, din eroare C.M.I. a înscris suma de ... lei, rezultând astfel o diferență de ... lei (... lei – lei), care reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2007.

În consecință, la control s-a constatat încălcarea prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora condiția pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este *“să fie efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente”*.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de lei are ca și efect fiscal diminuarea venitului net anual impozabil și a impozitului pe venit datorat pentru anul 2007.

Având în vedere constatările redate mai sus, la control s-a stabilit că în anul fiscal 2007, C.M.I. a majorat nejustificat cheltuielile cu suma de ... lei (... lei + lei + lei + ... lei), potrivit constatărilor redate la lit. a), b), c) și d), rezultând astfel o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei, pentru care este datorat un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei, stabilit prin aplicarea cotei de impozitare de 16%, prevăzută la art.43 din actul normativ menționat anterior, asupra bazei impozabile.

Pentru neachitarea la termenul legal de plată a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în timpul controlului s-a procedat la calcularea majorărilor și penalităților de întârziere, în conformitate cu prevederile art.119, art. 120 și 120¹ din OG nr. 92/2003, republicată, în sumă de ... lei

(majorări de ... lei = lei x 0,10% x 675 zile + ... lei x 0,05% x 92 zile + lei x 0,04% x 193 zile și penalități de ... lei = lei x 15 %).

2. Referitor la impozitul pe venit aferent exercițiului fiscal

2008

a) La control s-a constatat că în anul 2008 C.M.I. a calculat greșit cheltuielile cu amortizarea autoturismului Fiat Doblo, achiziționat în anul 2007, fapt ce a condus la declararea eronată a cheltuielilor deductibile și la determinarea eronată a venitului net impozabil aferent anului 2008.

În consecință, având în vedere dispozițiile Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale și ale Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004, la control s-a procedat la calcularea amortizării lunare a autoturismului achiziționat de petentă și la stabilirea cheltuielilor cu amortizarea care sunt deductibile la calculul venitului net anual impozabil, rezultând pentru anul fiscal 2008 cheltuieli cu amortizarea în sumă de lei.

Ca urmare, față de cheltuielile cu amortizarea autoturismului Fiat Doblo înregistrate în anul 2008, în sumă de ...lei, la control s-a reținut că unitatea avea drept să deducă cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei, diferența de lei (... lei –lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net anual impozabil.

Astfel, la control s-a constatat încălcarea de către C.M.I. a prevederilor art. 48 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei are ca și efect fiscal diminuarea venitului net anual impozabil și a impozitului pe venit datorat pentru anul 2008.

b) În anul fiscal 2008, C.M.I. a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unor bunuri și servicii achiziționate în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ întrucât nu furnizează elementele de identificare ale contribuabilului, respectiv denumirea și codul de identificare fiscală ale cumpărătorului, fără a face dovada că aceste cheltuieli au fost efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării venitului. Situația documentelor în baza cărora au fost înregistrate cheltuielile de mai sus este prezentată în Anexa nr. 1 la Raportul de inspecție fiscală.

Prin deducerea de către contestatoare la calculul venitului net anual impozabil a cheltuielilor în sumă de ... lei, în condițiile în care nu a prezentat organelor de control documentele justificative care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor și nu a făcut dovada efectuării acestor cheltuieli în cadrul activității desfășurate în scopul realizării

venitului, petenta a încălcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 14 și 15 din Normele 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, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1040/2004.

Efectul fiscal al înregistrării acestor cheltuieli constă în diminuarea de către C.M.I. a venitului net anual impozabil cu suma de lei, și implicit diminuarea impozitului pe venitul anual datorat la bugetul statului.

c) În baza facturilor fiscale enumerate la pag. 8 din raportul de inspecție fiscală atacat, C.M.I. a achiziționat materiale de construcții și a beneficiat de servicii (reparația autoturismului proprietate personală), în valoare totală de lei, pe care le-a considerat cheltuieli deductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2008.

La control s-a constatat că acestea erau destinate a fi utilizate în scopuri personale sau ale familiei și, ca urmare, s-a reținut încălcarea de către cabinet a prevederilor art. 48 alin. (7) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de lei are ca și efect fiscal diminuarea venitului net anual impozabil și a impozitului pe venit datorat pentru anul 2008.

d) În conformitate cu documentele justificative prezentate organelor de control, suma cheltuielilor privind dobânzile și alte cheltuieli de administrare a contractului de leasing este de ... lei. Cu toate acestea, în registrul jurnal de încasări și plăți, din eroare C.M.I. ...a înscris suma de lei, rezultând astfel o diferență de ... lei (... lei – lei), care reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2008.

La control s-a constatat încălcarea prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora condiția pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este *“să fie efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente”*.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei are ca și efect fiscal diminuarea venitului net anual impozabil și a impozitului pe venit datorat pentru anul 2008.

Având în vedere constatările redată mai sus, la control s-a stabilit că în anul fiscal 2008, C.M.I. a majorat nejustificat cheltuielile cu suma de lei (... lei + ... lei + lei + lei), potrivit constatărilor redată la lit. a), b), c) și d), rezultând astfel o bază impozabilă suplimentară în sumă de ...lei, pentru care este datorat un impozit pe venit suplimentar în sumă

de lei, stabilit prin aplicarea cotei de impozitare de 16%, prevăzută la art.43 din actul normativ menționat anterior, asupra bazei impozabile.

Pentru neachitarea la termenul legal de plată a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în timpul controlului s-a procedat la calcularea majorărilor și penalităților de întârziere, în conformitate cu prevederile art.119, art. 120 și 120^1 din OG nr. 92/2003, republicată, în sumă de ... lei (majorări de ... lei = .. lei x 0,10% x 291 zile + ... lei x 0,05% x 92 zile + ... lei x 0,04% x 193 zile și penalități de ...lei = lei x 15 %).

3. Referitor la impozitul pe venit aferent exercițiului fiscal

2009

a) În anul 2009 C.M.I. a calculat greșit cheltuielile cu amortizarea autoturismului Fiat Doblo, achiziționat în anul 2007, fapt ce a condus la declararea eronată a cheltuielilor deductibile și la determinarea eronată a venitului net impozabil aferent anului 2009.

În consecință, având în vedere dispozițiile Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale și ale Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004, la control s-a procedat la calcularea amortizării lunare a autoturismului achiziționat de petentă și la stabilirea cheltuielilor cu amortizarea care sunt deductibile la calculul venitului net anual impozabil, rezultând pentru anul fiscal 2009 cheltuieli cu amortizarea în sumă de lei.

Ca urmare, față de cheltuielile cu amortizarea autoturismului Fiat Doblo, înregistrate în anul 2009, în sumă de ... lei, la control s-a reținut că unitatea avea drept să deducă cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei, diferența de lei (.... lei – lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net anual impozabil.

Astfel, la control s-a constatat încălcarea de către C.M.I. a prevederilor art. 48 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de lei are ca și efect fiscal diminuarea venitului net anual impozabil și a impozitului pe venit datorat pentru anul 2009.

b) În anul fiscal 2009, C.M.I. a înregistrat cheltuieli în sumă de lei, reprezentând contravaloarea unor bunuri și servicii achiziționate în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ întrucât nu furnizează elementele de identificare ale contribuabilului, respectiv denumirea și codul de identificare fiscală ale cumpărătorului, fără a face dovada că aceste cheltuieli au fost efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării venitului. Situația documentelor în baza cărora au fost

înregistrate cheltuielile de mai sus este prezentată în Anexa nr. 1 la Raportul de inspecție fiscală.

Prin deducerea de către contestatoare la calculul venitului net anual impozabil a cheltuielilor în sumă de ... lei, în condițiile în care nu a prezentat organelor de control documentele justificative care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor și nu a făcut dovada efectuării acestor cheltuieli în cadrul activității desfășurate în scopul realizării venitului, petenta a încălcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 14 și 15 din Normele 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, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1040/2004.

Efectul fiscal al înregistrării acestor cheltuieli constă în diminuarea de către C.M.I. a venitului net anual impozabil cu suma de 460 lei, și implicit diminuarea impozitului pe venitul anual datorat la bugetul statului.

c) În baza facturii fiscale nr. .../30.12.2008, C.M.I. a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea reparației autoturismului proprietate personală Toyota Corrola, pe care le-a considerat cheltuieli deductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2009.

La control s-a constatat încălcarea de către unitate a prevederilor art. 48 alin. (7) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei are ca și efect fiscal diminuarea venitului net anual impozabil și a impozitului pe venit datorat pentru anul 2009.

d) În conformitate cu documentele justificative prezentate organelor de control, suma cheltuielilor privind dobânzile și alte cheltuieli de administrare a contractului de leasing este de ... lei. Cu toate acestea, în registrul jurnal de încasări și plăți, din eroare C.M.I. ... a înscris suma de ... lei, rezultând astfel o diferență de ... lei (... lei – ... lei), care reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2009.

La control s-a constatat încălcarea prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora condiția pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este *“să fie efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente”*.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... lei are ca și efect fiscal diminuarea venitului net anual impozabil și a impozitului pe venit datorat pentru anul 2009.

Având în vedere constatările redade mai sus, la control s-a stabilit că în anul fiscal 2009, C.M.I. a majorat nejustificat cheltuielile cu suma de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei), potrivit constatărilor redade la lit. a), b), c) și d), rezultând astfel o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei, pentru care este datorat un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei, stabilit prin aplicarea cotei de impozitare de 16%, prevăzută la art.43 din actul normativ menționat anterior, asupra bazei impozabile.

Pentru neachitarea la termenul legal de plată a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în timpul controlului s-a procedat la calcularea majorărilor și penalităților de întârziere, în conformitate cu prevederile art.119, art. 120 și 120^1 din OG nr. 92/2003, republicată, în sumă de lei (majorări de ...lei = ... lei x 0,04% x 169 zile și penalități delei = lei x 15 %).

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile contestatoarei și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Urmare a inspecției fiscale efectuate la C.M.I., care a avut ca obiectiv modul de calculare, evidențiere, declarare și plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului, prin Decizia de impunere nr.../12.04.2011 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, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../11.04.2011, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar în sarcina unității un impozit pe venitul anual în sumă totală de ... lei și obligații fiscale accesorii în cuantum de ... lei (majorări de întârziere de + penalități de întârziere de ...lei).

Față de obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa prin actul de control anterior menționat, C.M.I. contestă suma totală de lei (.... lei impozit pe venit + lei accesorii aferente impozitului pe venit) pentru care prezintă motivații în susținerea contestației.

1. Referitor la impozitul pe venit aferent exercițiului fiscal 2007

a) În anul 2007, C.M.I. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de lei, reprezentând contravaloarea unor bunuri și servicii achiziționate în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ întrucât nu furnizează elementele de identificare ale contribuabilului, respectiv denumirea și codul de identificare fiscală ale cumpărătorului (Anexa nr. 1 la

Raportul de inspecție fiscală), organele de inspecție fiscală constatând încălcarea de către petentă a dispozițiilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 14 și 15 din Normele 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, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1040/2004.

Ca urmare a celor prezentate mai sus și întrucât cheltuielile menționate nu au fost efectuate de petentă în scopul realizării veniturilor, la control s-a reținut că acestea nu sunt deductibile la calculul venitului net anual impozabil, drept pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina C.M.I.a unui impozit pe venit suplimentar în sumă de lei (... lei x 16%).

În contestație petenta susține că produsele achiziționate în baza bonurilor fiscale cuprinse în Anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală au fost necesare pentru desfășurarea activității cabinetului și conțin „numele, prenumele, denumirea contribuabilului, adresa completă precum și codul de identificare fiscală și corespund prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, coroborat cu pct. 14 și 15 din OMFP nr. 1040/2004”, fără a anexa însă la dosarul contestației niciun document care să demonstreze cele afirmate de către aceasta.

La pct. 14 și 15 din Normele 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, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr.1040/2004, se prevede:

„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.”

În drept, art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează: “(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,”.

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate de un contribuabil este condiționată de efectuarea acestora în scopul obținerii de venituri.

În speță, cheltuielile efectuate de petentă pot fi încadrate ca fiind deductibile fiscal doar dacă se demonstrează că acestea au fost utilizate în scopurile prevăzute de lege și precizate anterior.

Organele de control au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile înregistrate de petentă, în suma de mai sus, întrucât bunurile fiscale în baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuieli nu îndeplinesc calitatea de document justificativ. De asemenea, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr./18.05.2011, organul emitent al actului atacat mai precizează că bunurile achiziționate în baza documentelor prezentate în Anexa nr. 1 la actul de control nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile.

În completare la contestație, prin adresa înregistrată la D.G.F.P.Mureș sub nr./04.07.2011, petenta reiterează motivele prezentate în contestația înregistrată la D.G.F.P.Mureș sub nr./10.05.2011, fără a anexa însă niciun document în susținerea cauzei.

Totodată, se reține că nici pe perioada derulării acțiunii de inspecție fiscală și nici până la data soluționării contestației unitatea nu a făcut dovada că a evidențiat intrarea în gestiune a bunurilor respective, respectiv că a utilizat aceste bunuri și servicii în scopul desfășurării de activități de natura celor prevăzute în obiectul de activitate și obținerii de venituri impozabile.

Ca urmare, simpla afirmație a petentei potrivit căreia bunurile fiscale în cauză conțin toate elementele care să le confere calitatea de document justificativ, nesusținută cu documente, nu este de natură a conduce la soluționarea favorabilă a cauzei.

În contextul celor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că nu sunt deductibile la calculul venitului net anual impozabil cheltuielile în sumă de lei.

În consecință, este datorat de către C.M.I. impozitul pe venit în sumă de ... lei (... lei x 16%), drept pentru care contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

b) În baza contractului de leasing financiar nr. .../31.03.2007, C.M.I. ... a achiziționat un autoturism Fiat Doblo în valoare de ... lei.

La control s-a constatat că petenta a calculat greșit amortizarea mijlocului fix în cauză, drept pentru care s-a procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea pe care aceasta avea dreptul legal să le deducă la calculul venitului net anual impozabil. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că, față de cheltuielile cu amortizarea autoturismului Fiat Doblo, înregistrate în anul 2007, în sumă de ... lei, unitatea avea drept să deducă cheltuieli cu amortizarea în sumă de lei, diferența de ... lei (... lei – ... lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net anual impozabil.

În drept sunt aplicabile dispozițiile art. 48 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, potrivit căroră *“(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, după caz;”.

În Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, se prevăd următoarele:

„ART. 9

Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe și se include în cheltuielile de exploatare.

ART. 10

Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:

a) valoarea de intrare aferentă fiecărui mijloc fix, reevaluată în conformitate cu prevederile legale; [...]

ART. 11

Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare. [...]

Din documentele prezentate organelor de control, precum și din înregistrările efectuate în evidența contabilă, rezultă faptul că petenta a utilizat regimul de amortizare liniară, prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare a mijlocului fix, considerând că durata normală de utilizare este de 3 ani (36 luni).

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../18.05.2011, organul emitent al actului atacat precizează că petenta a amortizat mijlocul fix în cauză într-o perioadă de 3 ani, în loc de 4 ani, cât este prevăzut în Catalogul aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004, prin aplicarea metodei de amortizare liniară.

Referitor la invocarea de către C.M.I. a faptului că valoarea de intrare a autoturismului FIAT DOBLO este de ... lei inclusiv TVA, și nu de ... lei, așa cum s-a specificat în raportul de inspecție fiscală, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează că petenta a stabilit

greșit valoarea de intrare a autoturismului în cauză, la suma de ... lei, fără a ține cont de cursul de schimb al monedei EURO comunicat de BNR pentru data încheierii contractului de leasing (31.03.2007), care era de ... lei. Ca urmare, la control s-a recalculat valoarea de intrare a autoturismului în cauză, de ... lei, reprezentând echivalentul în lei al sumei de ... EUR, la cursul de ... lei.

Astfel, la valoarea de intrare a autoturismului, considerată de petentă ca fiind în cuantum de lei, prin considerarea duratei normale de utilizare de 3 ani în loc de 4 – 6 ani, în perioada 2007 – 2009 unitatea a calculat și înregistrat cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de lei, după cum urmează:

- în anul 2007 C.M.I. a înregistrat cheltuieli cu amortizarea autoturismului de mai sus în sumă totală de lei, calculate astfel:

Amortizarea lunară = (sumă considerată de petentă ca valoare de intrare a autoturismului)/3 ani/12 luni = lei/lună,

Amortizarea anuală (pentru perioada mai 2007 – decembrie 2007) = lei/lună x 8 luni = lei.

- în anul 2008 C.M.I. a înregistrat cheltuieli cu amortizarea autoturismului de mai sus în sumă totală de .. lei, calculate astfel:

Amortizarea lunară = (sumă considerată de petentă ca valoare de intrare a autoturismului)/3 ani/12 luni = lei/lună,

Amortizarea anuală = lei/lună x 12 luni = lei.

- în anul 2009 C.M.I. a înregistrat cheltuieli cu amortizarea autoturismului de mai sus în sumă totală de lei, calculate astfel:

Amortizarea lunară = (sumă considerată de petentă ca valoare de intrare a autoturismului)/3 ani/12 luni = lei/lună,

Amortizarea anuală = lei/lună x 12 luni = ... lei.

În contestație petenta susține că pentru autoturismul FIAT DOBLO a optat pentru metoda amortizării degresive. Această susținere nu este conformă cu realitatea întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, contestatoarea a înregistrat în registrul-jurnal de încasări și plăți ca și cheltuieli cu amortizarea autoturismului în cauză suma totală de ... lei, care este diferită de suma ce a rezultat din calculul prezentat în contestație. Astfel:

- potrivit Registrului jurnal de încasări și plăți, în anul 2007 a înregistrat cheltuieli cu amortizarea de ... lei și nu de ... lei, cât susține în contestație că ar fi înregistrat;

- potrivit Registrului jurnal de încasări și plăți, în anul 2008 a înregistrat cheltuieli cu amortizarea de ... lei și nu de lei, cât susține în contestație că ar fi înregistrat;

- potrivit Registrului jurnal de încasări și plăți, în anul 2009 a înregistrat cheltuieli cu amortizarea de .. lei și nu de .. lei, cât susține în contestație că ar fi înregistrat.

Ca urmare, susținerea petentei potrivit căreia a utilizat metoda amortizării degresive pentru autoturismul FIAT DOBLO este neîntemeiată și nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la afirmația petentei potrivit căreia în anul 2007 au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea de ... lei, mai puțin cu ... lei decât avea dreptul (... lei cheltuieli înregistrate de unitate, prin aplicarea de către aceasta a metodei amortizării liniare – ... lei cheltuieli pe care unitatea susține că ar fi avut dreptul să le înregistreze, dacă ar fi aplicat metoda degresivă de amortizare) și ca urmare diferența în sumă de ... lei, stabilită la control, este nejustificată (... lei cheltuieli evidențiate – ... lei cheltuieli legale), aceasta nu are relevanță în speța analizată și în consecință nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a cauzei. Mai mult, prin afirmarea faptului că a înregistrat cheltuieli cu amortizarea aferente anului 2007 în sumă de ... lei, și nu de ... lei, demonstrează o dată în plus că petenta nu a aplicat metoda amortizării degresive la mijlocul fix în cauză, recunoscând totodată că a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mai mari decât cele legale.

Potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004, **autoturismele** (cod 2.3.2.1.1.) se încadrează în Grupa 2 - „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații” de clasificare, Subgrupa 2.3. - „Mijloace de transport”, Clasa 2.3.2. - „Mijloace de transport auto”, Subclasa 2.3.2.1. - „Mijloace de transport pentru persoane”, având durata normală de funcționare cuprinsă între 4 și 6 ani.

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate se reține că petenta a procedat greșit prin repartizarea cheltuielilor cu amortizarea autoturismului în cauză pe o perioadă de 3 ani, în loc de 4 ani, cât a prevăzut legiuitorul ca durată minimă de utilizare pentru mijloacele fixe încadrate la codul 2.3.2.1.1.

În consecință, având în vedere dispozițiile Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale și ale Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004, în mod legal, pentru autoturismul FIAT DOBLO, având codul de clasificare 2.3.2.1.1., durata normală de utilizare de 4 ani și valoarea de intrare de ... lei, la control s-a procedat la recalcularea amortizării lunare a autoturismului achiziționat de petentă și la stabilirea cheltuielilor cu amortizarea care sunt deductibile la calculul venitului net anual impozabil, rezultând următoarele:

- în anul 2007, cheltuielile cu amortizarea sunt în sumă de ... lei;
- în anul 2008, cheltuielile cu amortizarea sunt în sumă de ... lei;
- în anul 2009, cheltuielile cu amortizarea sunt în sumă de lei.

Referitor la critica adusă de petentă organelor de control, potrivit căreia acestea nu au prezentat în cuprinsul actului de control modul de calcul al amortizării, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației,

înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr./18.05.2011, se precizează că: “În raportul de inspecție fiscală, chiar dacă nu s-a redat calculul amortizării, s-au redat detalii cu privire la natura bunului amortizabil, a datei de achiziționare a acestuia, a datei de la care se calculează amortizarea, valoarea de înregistrare în contabilitate, precum și prevederile legale de calcul a amortizării. Toate aceste detalii au fost discutate și acceptate de contribuabil cu ocazia discuției finale, fiind suficiente pentru stabilirea corectă a amortizării contabile.”. De asemenea, se mai precizează că petenta însăși a aplicat metoda liniară de amortizare, având deci cunoștință de modul de calcul al amortizării liniare, însă din eroare perioada de amortizare luată de către aceasta în calculul amortizării a fost de 3 ani, și nu de 4 ani, cât este prevăzut în Catalogul aprobat prin H.G. 2139/2004.

În contextul celor anterior prezentate rezultă că, față de cheltuielile de amortizare înregistrate în anul 2007, în sumă de lei, contestatoarea avea dreptul să deducă cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei, diferența de ...**lei** (... lei – lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul venitului anual impozabil.

Ca urmare a celor reținute mai sus, rezultă că înregistrarea pe cheltuieli a sumei de **lei** are ca și efect fiscal diminuarea venitului net anual impozabil și a impozitului pe venit datorat pentru anul 2007.

În consecință, este datorat de către C.M.I.impozitul pe venit în sumă de **lei** (... lei x 16%), drept pentru care contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

c) În baza facturilor fiscale nr./03.02.2007 și nr...../05.07.2007, C.M.I. a achiziționat materiale de construcții și obiecte sanitare în valoare totală de lei (..... lei + lei).

La control s-a constatat că aceste bunuri au fost utilizate în scopul amenajării locuinței proprietatea familiei, drept pentru care organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2007.

În drept, la art. 48 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

*“(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. 49 și 50. [...]*

*(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; [...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Potrivit textelor legale anterior citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate de un contribuabil este condiționată de efectuarea acestora în cadrul activităților desfășurate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În speță, cheltuielile în suma de mai sus pot fi încadrate ca fiind deductibile fiscal doar dacă se demonstrează că acestea au fost efectuate în scopurile prevăzute de lege și precizate anterior.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează că bunurile achiziționate în baza celor două facturi sunt: cabină de duș cu hidromasaj, cadă, faianță, gresie, căpriori, placă perforată, ancoră și altele. De asemenea, se mai menționează faptul că au fost solicitate petentei contracte de prestări servicii privind realizarea lucrărilor de reparații la cabinet, precum și alte informații și precizări cu privire la locul utilizării tuturor bunurilor achiziționate, pentru aceste cheltuieli nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală contracte de prestări servicii sau devize de lucrări. Totodată, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației se mai precizează că, în urma deplasării pe teren a organelor de inspecție fiscală, efectuată în vederea verificării faptice a bunurilor achiziționate, s-a constatat faptul că bunurile respective nu au fost destinate în scopul obținerii de venituri impozabile, petenta recunoscând că materialele de construcții și obiectele sanitare au fost utilizate pentru amenajarea locuinței proprietatea familiei.

Ca urmare, simpla invocarea de către petentă a faptului că bunurile în cauză au fost utilizate în scopul reparării și amenajării cabinetului medical nu poate fi luată în considerare, în condițiile în care aceasta nu a făcut dovada efectuării acestor lucrări cu contracte de prestări servicii sau situații de lucrări. De altfel, nici până la data soluționării contestației unitatea nu dovedește cu documente justificative afirmațiile sale.

În contextul celor anterior prezentate, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că nu sunt deductibile la calculul venitului net anual impozabil cheltuielile în sumă de lei, fiind datorat de către C.M.I. impozitul pe venit în sumă de lei (... lei x 16%), drept pentru care contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

d) În anul fiscal 2007, C.M.I. ... a înregistrat în evidența contabilă în partidă simplă suma de ... lei, cu titlu de cheltuieli cu dobânzile, diferențele de curs valutar și alte cheltuieli aferente contractului de leasing financiar, în condițiile în care, din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală a rezultat că suma acestor cheltuieli este de lei.

Ca urmare, la control s-a stabilit că diferența de lei (... lei – lei) reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2007.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, potrivit cărora condiția pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este *“să fie efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente”*.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează că înregistrarea eronată a acestor cheltuieli în evidența contabilă se datorează și faptului că petenta a inclus în cheltuielile privind dobânzile taxa pe valoarea adăugată aferentă ratei lunare de leasing, neținând seama de faptul că în valoarea de intrare a mijlocului fix a fost inclusă și TVA, care se recuperează prin amortizare.

De asemenea, în referatul cu propuneri de soluționare se prezintă modul de calcul al acestor cheltuieli, pentru fiecare rată lunară de leasing (în anul 2007 de la rata 1 – din luna mai 2007, până la rata 8 – din luna decembrie 2007), ca **diferență între** cheltuielile privind dobânzile și diferențele de curs valutar înregistrate în contabilitate în mod eronat și cheltuielile privind dobânzile și diferențele de curs valutar conform ratelor lunare de leasing.

Ca urmare, se reține că documentele în baza cărora organele de control au stabilit aceste diferențe între cheltuielile evidențiate și cheltuielile pe care avea dreptul legal să le deducă sunt Registrul jurnal de încasări și plăți și facturile fiscale emise de societatea de leasing.

În consecință, susținerea petentei potrivit căreia în actul de control atacat “nu se explică pe baza căror documente a fost determinată această sumă” nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

În contextul celor anterior prezentate, se reține că în mod corect la control s-a constatat că sunt nedeductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2007 cheltuielile în sumă de lei (.... lei reprezentând cheltuielile evidențiate – ... lei reprezentând cheltuielile pe care petenta avea dreptul legal să le deducă).

În consecință, este datorat de către C.M.I. impozitul pe venit în sumă de ... lei (.... lei x 16%), drept pentru care contestația formulată va fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere constatările redată la lit. a), b), c) și d) de mai sus, se reține că **în anul fiscal 2007**, C.M.I. a majorat nejustificat cheltuielile cu suma de lei (... lei + ... lei + lei + ... lei), fiind astfel diminuat în mod nejustificat venitul net impozabil al exercițiului fiscal 2007 cu suma delei.

Ca urmare, este datorat de C.M.I. ..impozitul pe venit suplimentar în sumă de lei (..... lei x 16%), stabilit în sarcina sa de către organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește accesoriile de întârziere în sumă de lei (majorări de lei = ... lei x 0,10% x zile + lei x 0,05% x 92 zile + lei x 0,04% x 193 zile și penalități de lei = lei x 15 %), calculate la control pentru neplata la termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar în

sumă de lei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina C.M.I. este reținut ca datorat impozitul pe venitul net anual în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către contestatoare și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

2. Referitor la impozitul pe venit aferent exercițiului fiscal

2008

a) Așa cum a reieșit și din constatările redade pentru anul fiscal 2007, în baza contractului de leasing financiar nr./31.03.2007, C.M.I. a achiziționat un autoturism Fiat Doblo în valoare de ... lei.

După cum a reieșit și din constatările redade pentru anul fiscal 2007 și din dispozițiile legale aplicabile speței și din considerentele prezentate la cap. C) pct. 1 lit. b) din prezenta decizie de soluționare a contestației, având în vedere faptul că din documentele prezentate organelor de control, precum și din înregistrările efectuate în evidența contabilă, rezultă faptul că petenta a utilizat regimul de amortizare liniară, prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare a mijlocului fix, considerând că durata normală de utilizare este de 3 ani (36 luni), iar nu de 4 ani cât e prevăzut în Catalogul aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004, la control s-a constatat că petenta a calculat greșit amortizarea mijlocului fix în cauză, drept pentru care s-a procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea pe care aceasta avea dreptul legal să le deducă la calculul venitului net anual impozabil. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că, față de cheltuielile cu amortizarea autoturismului Fiat Doblo, înregistrate în anul 2008, în sumă de lei, unitatea avea drept să deducă cheltuieli cu amortizarea în sumă de lei, diferența de lei (.... lei – lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net anual impozabil.

Astfel, așa cum s-a reținut și la cap. C) pct. 1 lit. b) din prezenta decizie, la valoarea de intrare a autoturismului, considerată de petentă ca fiind în cuantum de ... lei, prin considerarea duratei normale de utilizare de 3 ani în loc de 4 – 6 ani, în anul 2008 unitatea a calculat și înregistrat cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de lei, calculate astfel:

Amortizarea lunară = (sumă considerată de petentă ca valoare de intrare a autoturismului)/3 ani/12 luni = lei/lună,

Amortizarea anuală = lei/lună x 12 luni = lei.

Referitor la afirmația petentei potrivit căreia în anul **2008** au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea de ... lei, mai mult culei decât avea dreptul (.... lei cheltuieli înregistrate de unitate, prin aplicarea de către aceasta a metodei amortizării liniare –lei cheltuieli pe care unitatea susține că ar fi avut dreptul să le înregistreze, dacă ar fi aplicat metoda degresivă de amortizare) și ca urmare suma de lei, stabilită la control,

este nejustificată (... lei cheltuieli evidențiate – lei cheltuieli legale), aceasta nu are relevanță în speța analizată și în consecință nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a cauzei. Mai mult, prin afirmarea faptului că a înregistrat cheltuieli cu amortizarea aferente anului 2008 în sumă de lei, și nu de ... lei, demonstrează faptul că petenta nu a aplicat metoda amortizării degresive la mijlocul fix în cauză, recunoscând totodată că a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mai mari decât cele legale.

Având în vedere dispozițiile legale și considerentele prezentate la cap. C) pct. 1 lit. b) din prezenta decizie, se reține că în mod legal, pentru autoturismul FIAT DOBLO, având codul de clasificare 2.3.2.1.1., durata normală de utilizare de 4 ani și valoarea de intrare de lei, la control s-a procedat la recalcularea amortizării lunare a autoturismului în cauză și la stabilirea cheltuielilor cu amortizarea care sunt deductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2008, acestea fiind în sumă de lei.

În contextul celor anterior prezentate rezultă că, față de cheltuielile de amortizare înregistrate în anul 2008, în sumă de lei, contestatoarea avea dreptul să deducă cheltuieli cu amortizarea în sumă de lei, diferența de lei (... lei – lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul venitului anual impozabil.

Ca urmare a celor reținute mai sus, rezultă că înregistrarea pe cheltuieli a sumei de lei are ca și efect fiscal diminuarea venitului net anual impozabil și a impozitului pe venit datorat pentru anul 2008.

În consecință, este datorat de către C.M.I. ... impozitul pe venit în sumă de ... lei (... lei x 16%), drept pentru care contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

b) În anul 2008, C.M.I. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de lei, reprezentând contravaloarea unor bunuri și servicii achiziționate în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ întrucât nu furnizează elementele de identificare ale contribuabilului, respectiv denumirea și codul de identificare fiscală ale cumpărătorului (Anexa nr. 1 la Raportul de inspecție fiscală), organele de inspecție fiscală constatând încălcarea de către petentă a dispozițiilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 14 și 15 din Normele 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, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1040/2004.

Ca urmare a celor prezentate mai sus și întrucât cheltuielile menționate nu au fost efectuate de petentă în scopul realizării veniturilor, la control s-a reținut că acestea nu sunt deductibile la calculul venitului net anual impozabil, drept pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina C.M.I. ... a unui impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

În contestație petenta susține că produsele achiziționate în baza bonurilor fiscale cuprinse în Anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală au fost necesare pentru desfășurarea activității cabinetului și conțin „numele, prenumele, denumirea contribuabilului, adresa completă precum și codul de identificare fiscală și corespund prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, coroborat cu pct. 14 și 15 din OMFP nr. 1040/2004”, fără a anexa însă la dosarul contestației niciun document care să demonstreze cele afirmate de către aceasta.

Având în vedere dispozițiile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 14 și 15 din Normele 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, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr.1040/2004, prevederi citate în cuprinsul cap. C) pct. 1 lit. a) din prezenta decizie de soluționare a contestației, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate de un contribuabil este condiționată de efectuarea acestora în scopul obținerii de venituri.

În speță, cheltuielile efectuate de petentă pot fi încadrate ca fiind deductibile fiscal doar dacă se demonstrează că acestea au fost utilizate în scopurile prevăzute de lege și precizate anterior.

Organele de control au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile înregistrate de petentă, în suma de mai sus, întrucât bonurile fiscale în baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuieli nu îndeplinesc calitatea de document justificativ. De asemenea, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr./18.05.2011, organul emitent al actului atacat mai precizează că bunurile achiziționate în baza documentelor prezentate în Anexa nr. 1 la actul de control nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile.

În completare la contestație, prin adresa înregistrată la D.G.F.P.Mureș sub nr./04.07.2011, petenta reiterează motivele prezentate în contestația înregistrată la D.G.F.P.Mureș sub nr./10.05.2011, fără a anexa însă niciun document în susținerea cauzei.

Totodată, se reține că nici pe perioada derulării acțiunii de inspecție fiscală și nici până la data soluționării contestației unitatea nu a făcut dovada că a evidențiat intrarea în gestiune a bunurilor respective, respectiv că a utilizat aceste bunuri și servicii în scopul desfășurării de activități de natura celor prevăzute în obiectul de activitate și obținerii de venituri impozabile.

Ca urmare, simpla afirmație a petentei potrivit căreia bonurile fiscale în cauză conțin toate elementele care să le confere calitatea de document justificativ, nesusținută cu documente, nu este de natură a conduce la soluționarea favorabilă a cauzei.

În contextul celor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale mai sus citate, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că nu sunt deductibile la calculul venitului net anual impozabil cheltuielile în sumă de lei.

În consecință, este datorat de către C.M.I. impozitul pe venit în sumă de lei (..... lei x 16%), drept pentru care contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

c) În baza facturilor fiscale enumerate la pag. 8 din raportul de inspecție fiscală atacat, C.M.I. a achiziționat materiale de construcții și a beneficiat de servicii (reparația autoturismului proprietate personală), în valoare totală de lei, pe care le-a considerat cheltuieli deductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2008.

La control s-a constatat că acestea erau destinate a fi utilizate în scopuri personale sau ale familiei, drept pentru care organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2008.

În drept, la art. 48 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

*“(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. 49 și 50. [...]*

*(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; [...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Potrivit textelor legale anterior citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate de un contribuabil este condiționată de efectuarea acestora în cadrul activităților desfășurate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În speță, cheltuielile în suma de mai sus pot fi încadrate ca fiind deductibile fiscal doar dacă se demonstrează că acestea au fost efectuate în scopurile prevăzute de lege și precizate anterior.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează că în baza facturilor menționate petenta a achiziționat materiale de construcții destinate a fi utilizate în scopuri personale sau ale familiei – în valoare de lei – și a beneficiat de prestări de servicii constând în reparația autoturismului personal – în quantum de lei. De asemenea, se mai menționează faptul că au fost solicitate petentei contracte de prestări servicii privind realizarea lucrărilor de reparații la cabinet, precum și alte

informații și precizări cu privire la locul utilizării tuturor bunurilor achiziționate, pentru aceste cheltuieli nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală contracte de prestări servicii sau devize de lucrări. Totodată, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației se mai precizează că, în urma deplasării pe teren a organelor de inspecție fiscală, efectuată în vederea verificării faptice a bunurilor achiziționate, s-a constatat faptul că bunurile respective nu au fost destinate în scopul obținerii de venituri impozabile, petenta recunoscând că materialele de construcții au fost utilizate pentru amenajarea locuinței proprietatea familiei.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că simpla invocare de către petentă a faptului că bunurile în cauză au fost utilizate în scopul reparării și amenajării cabinetului medical nu poate fi luată în considerare, în condițiile în care aceasta nu a făcut dovada cu efectuării acestor lucrări cu contracte de prestări servicii sau situații de lucrări. De altfel, nici până la data soluționării contestației unitatea nu dovedește cu documente justificative afirmațiile sale.

Cu privire la sumele utilizate pentru repararea autoturismului Toyota Corrola, în valoare de lei, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează că acest autoturism nu figurează în evidențele C.M.I. ca bun de patrimoniu, din explicațiile verbale date de contestatoare rezultând că acest autoturism este proprietatea soțului doamnei doctor

În consecință, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a cauzei nici afirmația petentei potrivit căreia reparațiile au fost efectuate asupra autoturismului proprietate a cabinetului, atâta vreme cât, așa cum s-a reținut mai sus, unitatea nu deține în patrimoniu autoturismul Toyota. Mai mult, având în vedere cele precizate în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, cu privire la faptul că doamna doctor Varodi Emilia a declarat verbal că autoturismul Toyota Corrola aparține soțului domniei sale, este neîntemeiată afirmația petentei din contestație potrivit căreia „nu înțelegem pe baza căror criterii au dedus inspectorii fiscali că este autoturism personal, în condițiile în care nu au atribuții de efectuare a constatărilor tehnice sau de altă natură decât fiscală”.

În același sens se mai impune precizarea că stabilirea faptului că autoturismul în cauză nu se află în patrimoniul contestatoarei nu este de natură tehnică, ci rezultă din stabilirea stării de fapt fiscale realizată de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de unitate, din care rezultă că acest autoturism nu figurează în evidențele C.M.I. ca bun de patrimoniu.

Potrivit prevederilor art. 10 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, *„Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi*

sunt cunoscute.”, iar potrivit art. 48 alin. (1) din același act normativ, „(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;”.

Având în vedere dispozițiile legale anterior citate se reține că, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de control au solicitat doamnei doctor informații cu privire la autoturismul Toyota Corrola, asupra căruia au fost efectuate reparațiile în sumă de lei – autoturism care nu figurează în patrimoniul C.M.I. –, ca urmare, și au luat în considerare declarația verbală a doamnei doctor Varodi Emilia, potrivit căreia autoturismul respectiv se află în proprietatea soțului domniei sale.

În contextul celor anterior prezentate, se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că nu sunt deductibile la calculul venitului net anual impozabil cheltuielile în sumă de lei, fiind datorat de către C.M.I. impozitul pe venit în sumă delei (..... lei x 16%), drept pentru care contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

d) În anul fiscal 2008, C.M.I.a înregistrat în evidența contabilă în partidă simplă suma de lei, cu titlu de cheltuieli cu dobânzile, diferențele de curs valutar și alte cheltuieli aferente contractului de leasing financiar, în condițiile în care, din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală a rezultat că suma acestor cheltuieli este de ... lei.

Ca urmare, la control s-a stabilit că diferența de lei (.. lei – ... lei) reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2008.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora condiția pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este *“să fie efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente”*.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează că înregistrarea eronată a acestor cheltuieli în evidența contabilă se datorează și faptului că petenta a inclus în cheltuielile privind dobânzile taxa pe valoarea adăugată aferentă ratei lunare de leasing, neținând seama de faptul că în valoarea de intrare a mijlocului fix a fost inclusă și TVA, care se recuperează prin amortizare.

De asemenea, în referatul cu propuneri de soluționare se prezintă modul de calcul al acestor cheltuieli, pentru fiecare rată lunară de leasing (în anul 2008 de la rata 9 – din luna ianuarie 2008, până la rata 20 – din luna decembrie 2008), ca **diferență între cheltuielile privind dobânzile și diferențele de curs valutar înregistrate în contabilitate în mod eronat și**

cheltuielile privind dobânzile și diferențele de curs valutar conform ratelor lunare de leasing.

Ca urmare, se reține că documentele în baza cărora organele de control au stabilit aceste diferențe între cheltuielile evidențiate și cheltuielile pe care avea dreptul legal să le deducă sunt Registrul jurnal de încasări și plăți și facturile fiscale emise de societatea de leasing.

În consecință, susținerea petentei potrivit căreia în actul de control atacat “nu se explică pe baza căror documente a fost determinată această sumă” nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

În contextul celor anterior prezentate, se reține că în mod corect la control s-a constatat că sunt nedeductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2008 cheltuielile în sumă de lei (.... lei reprezentând cheltuielile evidențiate – lei reprezentând cheltuielile pe care petenta avea dreptul legal să le deducă).

În consecință, este datorat de către C.M.I. impozitul pe venit în sumă de lei (.... lei x 16%), drept pentru care contestația formulată va fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere constatările redade la lit. a), b), c) și d) de mai sus, se reține că în anul fiscal 2008, C.M.I. a majorat nejustificat cheltuielile cu suma de ... lei (... lei + lei + ... lei + ... lei), fiind diminuat în mod nejustificat venitul net impozabil al exercițiului fiscal 2008 cu suma de lei.

Ca urmare, este datorat de C.M.I. impozitul pe venit suplimentar în sumă de lei (..... lei x 16%), stabilit în sarcina sa de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește accesoriile de întârziere în sumă de lei (majorări delei = lei x 0,10% x 291 zile + lei x 0,05% x 92 zile + lei x 0,04% x 193 zile și penalități de lei =..... lei x 15 %), calculate la control pentru neplata la termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina C.M.I. este reținut ca datorat impozitul pe venitul net anual în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către contestatoarele și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

3. Referitor la impozitul pe venit aferent exercițiului fiscal 2009

a) Așa cum a reieșit și din constatările redade pentru anul fiscal 2007, în baza contractului de leasing financiar nr.31.03.2007, C.M.I. a achiziționat un autoturism Fiat Doblo în valoare de lei.

După cum a reieșit și din constatările redade pentru anul fiscal 2007 și din dispozițiile legale aplicabile speței și din considerentele prezentate la cap. C) pct. 1 lit. b) din prezenta decizie de soluționare a

contestației, având în vedere faptul că din documentele prezentate organelor de control, precum și din înregistrările efectuate în evidența contabilă, rezultă faptul că petenta a utilizat regimul de amortizare liniară, prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare a mijlocului fix, considerând că durata normală de utilizare este de 3 ani (36 luni), și nu de 4 ani cât e prevăzut în Catalogul aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004, la control s-a constatat că petenta a calculat greșit amortizarea mijlocului fix în cauză, drept pentru care s-a procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea pe care aceasta avea dreptul legal să le deducă la calculul venitului net anual impozabil. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că, față de cheltuielile cu amortizarea autoturismului Fiat Doblo, înregistrate în anul 2009, în sumă de lei, unitatea avea drept să deducă cheltuieli cu amortizarea în sumă de lei, diferența de lei (..... lei – lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net anual impozabil.

Astfel, așa cum s-a reținut și la cap. C) pct. 1 lit. b) din prezenta decizie, la valoarea de intrare a autoturismului, considerată de petentă ca fiind în cuantum de lei, prin considerarea duratei normale de utilizare de 3 ani în loc de 4 – 6 ani, în anul 2009 unitatea a calculat și înregistrat cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de lei, calculate astfel:

Amortizarea lunară = ... (sumă considerată de petentă ca valoare de intrare a autoturismului)/3 ani/12 luni = lei/lună,

Amortizarea anuală ... lei/lună x 12 luni = lei.

Referitor la afirmația petentei potrivit căreia în anul **2009** au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea de lei, mai mult cu lei decât avea dreptul (.....lei cheltuieli înregistrate de unitate, prin aplicarea de către aceasta a metodei amortizării liniare – lei cheltuieli pe care unitatea susține că ar fi avut dreptul să le înregistreze, dacă ar fi aplicat metoda degresivă de amortizare) și ca urmare suma de lei, stabilită la control, este nejustificată (.... lei cheltuieli evidențiate – lei cheltuieli legale), aceasta nu are relevanță în speța analizată și în consecință nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a cauzei. Mai mult, prin afirmarea faptului că a înregistrat cheltuieli cu amortizarea aferente anului 2009 în sumă de lei, și nu de lei, demonstrează o dată în plus că petenta nu a aplicat metoda amortizării degresive la mijlocul fix în cauză, recunoscând totodată că a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mai mari decât cele legale. De altfel, după cum se vede din calculele efectuate de petentă, în situația ipotetică în care ar fi aplicat metoda amortizării degresive, cheltuielile cu amortizarea ar fi fost mai mici decât cheltuielile înregistrate de petentă cu ... lei.

Având în vedere dispozițiile legale și considerentele prezentate la cap. C) pct. 1 lit. b) din prezenta decizie, se reține că în mod legal, pentru autoturismul FIAT DOBLO, având codul de clasificare 2.3.2.1.1., durata normală de utilizare de 4 ani și valoarea de intrare de lei, la control s-a

procedat la recalcularea amortizării lunare a autoturismului în cauză și la stabilirea cheltuielilor cu amortizarea care sunt deductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2009, acestea fiind în sumă de lei.

În contextul celor anterior prezentate rezultă că, față de cheltuielile de amortizare înregistrate în anul 2009, în sumă de ... lei, contestatoarea avea dreptul să deducă cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei, diferența de ... **lei** (... lei – ... lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul venitului anual impozabil.

Ca urmare a celor reținute mai sus, rezultă că înregistrarea pe cheltuieli a sumei de ... **lei** are ca și efect fiscal diminuarea venitului net anual impozabil și a impozitului pe venit datorat pentru anul 2009.

În consecință, este datorat de către C.M.I. impozitul pe venit în sumă de**lei** (... lei x 16%), drept pentru care contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

b) În anul 2009, C.M.I. ... a înregistrat cheltuieli în sumă totală delei, reprezentând contravaloarea unor bunuri și servicii achiziționate în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ întrucât nu furnizează elementele de identificare ale contribuabilului, respectiv denumirea și codul de identificare fiscală ale cumpărătorului (Anexa nr. 1 la Raportul de inspecție fiscală), organele de inspecție fiscală constatând încălcarea de către petentă a dispozițiilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 14 și 15 din Normele 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, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1040/2004.

Ca urmare a celor prezentate mai sus și întrucât cheltuielile menționate nu au fost efectuate de petentă în scopul realizării veniturilor, la control s-a reținut că acestea nu sunt deductibile la calculul venitului net anual impozabil, drept pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina C.M.I. .. a unui impozit pe venit suplimentar în sumă de ...lei (... lei x 16%).

În contestație petenta susține că produsele achiziționate în baza bonurilor fiscale cuprinse în Anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală au fost necesare pentru desfășurarea activității cabinetului și conțin „numele, prenumele, denumirea contribuabilului, adresa completă precum și codul de identificare fiscală și corespund prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, coroborat cu pct. 14 și 15 din OMFP nr. 1040/2004”, fără a anexa însă la dosarul contestației niciun document care să demonstreze cele afirmate de către aceasta.

Având în vedere dispozițiile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

coroborate cu pct. 14 și 15 din Normele 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, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr.1040/2004, prevederi citate în cuprinsul cap. C) pct. 1 lit. a) din prezenta decizie de soluționare a contestației, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate de un contribuabil este condiționată de efectuarea acestora în scopul obținerii de venituri.

În speță, cheltuielile efectuate de petentă pot fi încadrate ca fiind deductibile fiscal doar dacă se demonstrează că acestea au fost utilizate în scopurile prevăzute de lege și precizate anterior.

Organele de control au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile înregistrate de petentă, în suma de mai sus, întrucât bonurile fiscale în baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuieli nu îndeplinesc calitatea de document justificativ. De asemenea, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../18.05.2011, organul emitent al actului atacat mai precizează că bunurile achiziționate în baza documentelor prezentate în Anexa nr. 1 la actul de control nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile.

În completare la contestație, prin adresa înregistrată la D.G.F.P.Mureș sub nr. .../04.07.2011, petenta reiterează motivele prezentate în contestația înregistrată la D.G.F.P.Mureș sub nr. .../10.05.2011, fără a anexa însă niciun document în susținerea cauzei.

Totodată, se reține că nici pe perioada derulării acțiunii de inspecție fiscală și nici până la data soluționării contestației unitatea nu a făcut dovada că a evidențiat intrarea în gestiune a bunurilor respective, respectiv că a utilizat aceste bunuri și servicii în scopul desfășurării de activități de natura celor prevăzute în obiectul de activitate și obținerii de venituri impozabile.

Ca urmare, simpla afirmație a petentei potrivit căreia bonurile fiscale în cauză conțin toate elementele care să le confere calitatea de document justificativ, nesuținută cu documente, nu este de natură a conduce la soluționarea favorabilă a cauzei.

În contextul celor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale mai sus citate, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că nu sunt deductibile la calculul venitului net anual impozabil cheltuielile în sumă de ... lei.

În consecință, este datorat de către C.M.I.... impozitul pe venit în sumă de ... lei (... lei x 16%), drept pentru care contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

c) În baza facturii fiscale nr. .../30.12.2008, C.M.I. a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea

reparației autoturismului Toyota Corrola, pe care le-a considerat cheltuieli deductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2009.

La control s-a constatat că autoturismul Toyota Corrola nu se află în patrimoniul C.M.I. ..., ci în proprietatea personală a soțului doamnei doctor, drept pentru care organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2009.

În drept, la art. 48 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

*“(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. 49 și 50. [...]*

*(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; [...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Potrivit textelor legale anterior citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate de un contribuabil este condiționată de efectuarea acestora în cadrul activităților desfășurate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În speță, cheltuielile în suma de mai sus pot fi încadrate ca fiind deductibile fiscal doar dacă se demonstrează că acestea au fost efectuate în scopurile prevăzute de lege și precizate anterior.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează că în baza facturii menționate petenta a beneficiat de prestări de servicii constând în reparația autoturismului personal – în cuantum de ... lei.

De asemenea, cu privire la sumele utilizate pentru repararea autoturismului Toyota, în valoare de ... lei, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează că acest autoturism nu figurează în evidențele C.M.I. ca bun de patrimoniu, din explicațiile verbale date de contestatoare rezultând că acest autoturism este proprietatea soțului doamnei doctor

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că simpla invocarea de către petentă a faptului că reparațiile au fost efectuate asupra autoturismului proprietate a cabinetului, atâta vreme cât, așa cum s-a reținut mai sus, unitatea nu deține în patrimoniu autoturismul Toyota.

Ca urmare a celor reținute mai sus, având în vedere și considerentele prezentate în cuprinsul cap. C) pct. 2) lit. c) din prezenta decizie de soluționare a contestației potrivit căroră autoturismul Toyota Corrola nu se află în patrimoniul C.M.I., în mod corect și legal organele

de inspecție fiscală au stabilit faptul că nu sunt deductibile la calculul venitului net anual impozabil cheltuielile în sumă de 493 lei, cu reparația autoturismului sus-menționat, fiind datorat de către petentă impozitul pe venit în sumă de ... lei (... lei x 16%), drept pentru care contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere**.

d) În anul fiscal 2009, C.M.I. a înregistrat în evidența contabilă în partidă simplă suma de ... lei, cu titlu de cheltuieli cu dobânzile, diferențele de curs valutar și alte cheltuieli aferente contractului de leasing financiar, în condițiile în care, din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală a rezultat că suma acestor cheltuieli este de lei.

Ca urmare, la control s-a stabilit că diferența de ... lei (... lei – lei) reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2009.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora condiția pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este *“să fie efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente”*.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează că înregistrarea eronată a acestor cheltuieli în evidența contabilă se datorează și faptului că petenta a inclus în cheltuielile privind dobânzile taxa pe valoarea adăugată aferentă ratei lunare de leasing, neținând seama de faptul că în valoarea de intrare a mijlocului fix a fost inclusă și TVA, care se recuperează prin amortizare.

De asemenea, în referatul cu propuneri de soluționare se prezintă modul de calcul al acestor cheltuieli, pentru fiecare rată lunară de leasing (în anul 2009 de la rata 21 – din luna ianuarie 2009, până la rata 32 – din luna decembrie 2009), ca ***diferență între cheltuielile privind dobânzile și diferențele de curs valutar înregistrate în contabilitate în mod eronat și cheltuielile privind dobânzile și diferențele de curs valutar conform ratelor lunare de leasing.***

Ca urmare, se reține că documentele în baza cărora organele de control au stabilit aceste diferențe între cheltuielile evidențiate și cheltuielile pe care avea dreptul legal să le deducă sunt Registrul jurnal de încasări și plăți și facturile fiscale emise de societatea de leasing.

În consecință, susținerea petentei potrivit căreia în actul de control atacat “nu se explică pe baza căror documente a fost determinată această sumă” nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

În contextul celor anterior prezentate, în mod corect la control s-a constatat că sunt nedeductibile la calculul venitului net impozabil al anului 2009 cheltuielile în sumă de lei (... lei reprezentând cheltuielile

evidențiate – ...lei reprezentând cheltuielile pe care petenta avea dreptul legal să le deducă).

În consecință, este datorat de către C.M.I. impozitul pe venit în sumă de lei (... lei x 16%), drept pentru care contestația formulată va fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere constatările redade la lit. a), b), c) și d) de mai sus, se reține că **în anul fiscal 2009**, C.M.I. ... a majorat nejustificat cheltuielile cu suma de lei (... lei + .. lei + lei + lei), fiind diminuat în mod nejustificat venitul net impozabil al exercițiului fiscal 2009 cu suma de lei.

Ca urmare, este datorat de C.M.I. ... impozitul pe venit suplimentar în sumă delei (... lei x 16%), stabilit în sarcina sa de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește accesoriile de întârziere în sumă de lei (majorări de ... lei = ... lei x 0,04% x 169 zile și penalități de ... lei =lei x 15 %), calculate la control pentru neplata la termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina C.M.I. este reținut ca datorat impozitul pe venitul net anual în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către contestatoare și obligațiile de plată accesorii în sumă de ...lei.

În concluzie, având în vedere cele reținute în cuprinsul cap. C) pct. 1., 2. și 3. din prezenta decizie de soluționare a contestației, se rețin ca datorate obligațiile fiscale suplimentare stabilite la control în sarcina unității cu titlu de impozit pe venit în sumă totală de .. lei (... lei de la pct. 1. + ... lei de la pct. 2. + ... lei de la pct. 3.) și accesoriile de întârziere în sumă totală de lei (... lei de la pct. 1. + ... lei de la pct. 2. + lei de la pct. 3.).

Ca urmare, întrucât în contestație petenta precizează faptul că impozitul pe venit contestat este în quantum de ... lei și având în vedere faptul că – așa cum s-a reținut la aliniatul anterior – în prezenta decizie de soluționare a contestației s-a reținut ca datorat de către C.M.I. impozitul pe venit în sumă totală de ... lei, contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru impozitul pe venit în quantum de lei.

De asemenea, referitor la quantumul accesoriilor de întârziere aferente impozitului pe venit, întrucât în contestație petenta precizează faptul că valoarea accesoriilor contestate este de lei și având în vedere faptul că, pentru considerentele reținute la cap. C) pct. 1, 2 și 3 din prezenta decizie de soluționare a contestației s-a reținut că pentru impozitul pe venit în sumă totală de lei, datorat pentru perioada 2007 – 2009, sunt datorate de către contestatoare obligațiile de plată accesorii în sumă totală de lei,

contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată pentru accesoriile de întârziere în sumă de lei.**

4. Referitor la aspectele de formă ale actului administrativ fiscal atacat

În contestație petenta afirmă faptul că nu au fost respectate prevederile art. 102 alin. (1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră comunicarea avizului de inspecție fiscală se face cu 15 zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, iar inspecția fiscală nu a fost efectuată la domiciliul fiscal al contribuabilului.

Referitor la aceste susțineri ale petentei, se reține că, după cum rezultă și din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, inspecția fiscală s-a desfășurat „la data și locul de comun acord stabilit cu contribuabilul”, fapt ce nu contravine prevederilor art. 102 și 103 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

La art. 103 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

„ART. 103

(1) Inspecția fiscală se desfășoară, de regulă, în spațiile de lucru ale contribuabilului. Contribuabilul trebuie să pună la dispoziție un spațiu adecvat, precum și logistica necesară desfășurării inspecției fiscale.

(2) Dacă nu există un spațiu de lucru adecvat pentru derularea inspecției fiscale, atunci activitatea de inspecție se va putea desfășura la sediul organului fiscal sau în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul.”

De asemenea, în contestație C.M.I. afirmă faptul că organele de control au ridicat documentele unității fără a respecta obligația minimală de a descrie pe scurt documentele ridicate, fapt ce conduce la o „incertitudine în ceea ce privește siguranța și securitatea documentelor, putând fi efectuate oricând sustrageri ale filelor din dosare, ori modificarea acestora”.

Referitor la aceste susțineri ale petentei, la art. 56 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a precizat următoarele:

„(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, **contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri.** În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

(2) **Organul fiscal poate solicita punerea la dispoziție a înscrisurilor la sediul său ori la domiciliul fiscal al persoanei obligate să le prezinte.**

(3) Organul fiscal are dreptul să rețină, în scopul protejării împotriva înstrăinării sau distrugerii, documente, acte, înscrisuri, registre și documente financiar-contabile sau orice element material care face dovada stabilirii, înregistrării și achitării obligațiilor fiscale de către contribuabili, pe o perioadă de maximum 30 de zile. În cazuri excepționale, cu aprobarea conducătorului organului fiscal, perioada de reținere poate fi prelungită cu maximum 90 de zile.

(4) Dovada reținerii documentelor prevăzute la alin. (3) o constituie actul întocmit de organul fiscal, în care sunt specificate toate elementele necesare individualizării probei sau dovezii respective, precum și mențiunea că aceasta a fost reținută, potrivit dispozițiilor legale, de către organul fiscal. Actul se întocmește în două exemplare și se semnează de organul fiscal și de contribuabil, un exemplar comunicându-i-se contribuabilului.

(5) În cazul în care pentru stabilirea stării de fapt fiscale contribuabilul pune la dispoziția organului fiscal înscrisuri sau alte documente, în original, acestea se înapoiază contribuabilului, păstrându-se în copie, conform cu originalul, numai înscrisuri relevante din punct de vedere fiscal. Conformitatea cu originalul a copiilor se efectuează de către contribuabil prin înscrierea mențiunii "conform cu originalul" și prin semnătura acestuia."

Din cuprinsul dispozițiilor legale anterior citate rezultă obligația contribuabililor de a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și evidențele necesare pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

De asemenea, la alin. (3) al art. 56 din Codul de procedură fiscală, anterior citat, legiuitorul a prevăzut dreptul organului fiscal de a reține documente, acte, înscrisuri, registre și documente financiar-contabile, în scopul protejării împotriva înstrăinării sau distrugerii acestora. În speță, întrucât organele de control nu au constatat că există din partea C.M.I. pericolul înstrăinării documentelor sau evidențelor, nu a fost cazul ca acestea să facă aplicarea dispozițiilor mai sus citate, drept pentru care se reține că, așa cum s-a precizat în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, „Nu s-au ridicat înscrisuri, fapt pentru care nu s-a impus întocmirea documentelor invocate de contribuabil în contestație”.

Ca urmare, susținerea de mai sus a unității nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește suspiciunea petentei cu privire la siguranța și securitatea documentelor prezentate organelor de control, se reține că Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, act normativ ce guvernează principiile și modul de desfășurare a acțiunilor de inspecție fiscală, precum și drepturile și obligațiile contribuabililor, pe de o parte, respectiv atribuțiile și obligațiile organelor de control în exercitarea

atribuțiilor ce le revin ca reprezentanți ai autorității statului în materie fiscală, de cealaltă parte, prin art. 12 „*Bună-credință*” precizează:

„*Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii.*”

Referitor la afirmația mai sus menționată a petentei, din contestație nu rezultă modul în care înțelege contestatoarea să folosească la soluționarea favorabilă a cauzei această susținere, în condițiile în care aceasta nu precizează că ar fi constatat lipsa vreunui document, care s-ar datora organelor de control, ci se limitează doar la afirmații lipsite de orice temei cu privire la autoritatea ce o reprezintă organele de control în exercitarea atribuțiilor de control conferite prin lege.

În consecință, nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației susținerile petentei cu privire la viciile de procedură survenite în desfășurarea controlului fiscal.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **C.M.I. din Tg.Mureș.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,