



DECIZIA nr. 39 din 2012
privind soluționarea contestației formulate de
CABINET MEDICAL INDIVIDUAL Dr. XY,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr. .../2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, prin adresa nr. .../2012, asupra contestației formulate de **CABINET MEDICAL INDIVIDUAL Dr. XY** – CIF ..., cu sediul în ..., județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, prin care s-au stabilit obligații fiscale de plată în **suma totală de ... lei**, reprezentând

- ... lei impozit pe venit stabilit suplimentar,
- ... lei accesorii aferente impozitului pe venit;

Având în vedere dispozițiile art.205 și art.209 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL Dr. XY, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../2012, solicită anularea Deciziei de impunere nr. .../2011, invocând următoarele motive:

1. Referitor la autoturismul achiziționat în sistem leasing, organul de control a stabilit că cheltuielile cu amortizarea acestuia trebuie să fie stabilite în baza numărului de kilometri parcurși în interes de servicii.

Contestatarul arată că operațiunea de calcul efectuat de organul de control prin care a calculat o medie a kilometrilor parcurși pentru anii 2009 și 2010 sunt total nefondate și nereale, considerând că „un asemenea calcul este o aberație, organul de control neavând posibilitatea stabilirii unor asemenea valori, atâta timp cât nu a verificat niciun document cu privire la kilometri parcurși în fiecare an de către subscrisă.”

Cu privire la modul de calcul a diferențelor contestatara invocă art. 1 și 4 din cap. I din Anexa la HG nr. 2139/30.11.2004 pentru aprobarea

Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe:

„1. Catalogul cuprinde clasificarea mijloacelor fixe utilizate în economie și duratele normale de funcționare ale acestora, care corespund cu duratele de amortizare în ani, aferente regimului de amortizare liniar.

4. În prezentul catalog pentru fiecare mijloc fix nou achiziționat se utilizează sistemul unor plaje de ani cuprinse între o valoare minimă și una maximă, existând astfel posibilitatea alegerii duratei normale de funcționare cuprinsă între aceste limite.”

Totodată capitolul III art. 1 din anexă stabilește în mod expres că *”Pentru mijloacele fixe noi achiziționate după data de 1 ianuarie 2005 se vor înscrie duratele normale de funcționare conform prevederilor din noul catalog.*

„Pentru mijloacele de transport amortizarea poate fi determinată și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice, pentru cele achiziționate după data de 1 ianuarie 2004.”

Contestatarul arată că deși a fost aplicată metoda lineară a amortizării, organul de control a aplicat calculul metodei variabile, respectiv în funcție de kilometrii parcurși. Totodată precizează că după cum scrie și actul normativ, **aplicarea metodei variabile este opțională**, persoanele nefiind obligate să aplice această metodă, organul de control avea obligația de a stabili valoarea amortizării în baza metodei lineare, neavând dreptul să folosească metoda variabilă atâta timp cât nici cabinetul nu a aplicat metoda variabilă, drept pentru care se consideră că organul de control nu a procedat în mod legal, efectuând niște calcule nelegale și nefondate.

2. Referitor la neacordarea deductibilității cheltuielilor cu lemne de foc, cabinetul medical arată că constatările organului de control sunt nejustificate și nelegale, în ceea ce privește stabilirea prețului de vânzare a materialului lemnos pe baza Ordinului nr. 976/2007. Contestatarul afirmă că prețurile de referință stabilite prin ordin se folosesc în cazul aplicării unor sancțiuni complementare în cazul contravențiilor sau infracțiunilor și se folosește pentru determinarea valorii lemnului confiscat sau care nu se găsesc.

În cazul de față nefiind vorba despre un asemenea caz, este inexplicabil cum a putut organul de control să raporteze un preț negociat în mod liber la o prevedere legală care se aplică în cazul sancțiunilor complementare și care nici măcar nu era aplicabilă în perioada vizată de control.

Cu privire la proveniența materialului lemnos, contestatarul precizează, că potrivit art. 3 alin.1 din Normele referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund, aprobate prin HG nr.996/2008, avizul de însoțire este un document cu regim

special și având rolul de a confirma proveniența lemnului, însă neputând fi emisă pe numele cabinetului atâta timp cât beneficiarul lemnului era persoana fizică, care la rândul său a vândut către cabinetul medical. În aceste condiții, contestatarul consideră aspectele invocate de organul de control total nejustificate, întrucât cabinetul dispune de documente de proveniență a lemnului, iar cheltuielile cu achiziția acestora sunt dovedite prin borderoul de achiziție.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../2011 organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, care a stat în baza emiterii deciziei de impunere nr. .../2011, contestate, au constatat următoarele:

Perioada verificată: anii 2009 - 2010

1. CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL Dr. XY în perioada verificată a înregistrat în Registrul Jurnal de încasări și plăți cheltuieli aferente unui contract de leasing financiar pentru achiziționarea unui autoturism, respectiv ... lei amortizarea și ... lei reprezentând dobânziile aferente și costurile de asigurare.

În urma verificării evidenței contabile, a facturilor prezentate precum și altor documente (foi de parcurs, ordine de plată) prezentat de contribuabil, organul de inspecție fiscală a calculat kilometrii parcurși în interes de servicii, stabilind o proporție de 37% pentru anul 2009 și 25% pentru anul 2010, neluând în calcul distanțele parcurse la care ordinul de deplasare nu a fost semnat, ștampila indescifrabilă, lipsa motivului delegării, lipsă factură, etc.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală, la definitivarea venitului net a luat în considerare, ca deductibile, cheltuielile cu contractul de leasing proporția calculată după kilometrii parcurși în interes de servicii, acceptând la deducere suma de ... lei din valoarea amortizării și ... lei din dobânziile aferente și costurile de asigurare. Diferența cheltuielilor cu contractul de leasing în sumă de ... lei nefiind acceptată la deducere fiind considerată ca aferentă utilizării în scop personal a autoturismului.

2. Tot în perioada verificată organul de inspecție fiscală nu a acceptat la deducere cheltuielile cu lemne de foc, în valoare de ... lei pe anul 2009 și ... lei pe anul 2010, achiziționate pe bază de borderouri de achiziții de la producătorii individuali, pentru următoarele motive:

-contribuabilul pentru justificarea provenienței materialului lemnos a prezentat numai avize de însoțire primare emise de diverse persoane fizice, precum și Composesoratul ..., dar nu pe numele cabinetului medical, ci pe cel al persoanelor fizice, astfel nu au fost respectate prevederile Normelor referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund, aprobate prin HG nr.996/2008;

- prețul de vânzare a materialului lemnos trecut în borderourile de achiziție este mult mai mare decât prețul de referință stipulat în Ordinul nr. 976/2007 la lemnul de foc diverse soiuri sau fag, respectiv 50 – 66 lei/mc față de 105 – 112 lei/mc prestat de persoanele fizice

În consecință pentru anii fiscali 2009 și 2010, organul de inspecție fiscală a recalculat venitul net prin neacceptarea la deducere a sumelor sus menționate, stabilind suplimentar ... lei impozit pe venit și ... majorări și penalități de întârziere aferente.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. Referitor la impozitul pe venit în sumă de ... lei stabilit suplimentar pe anii 2009 - 2010, Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu un contract de leasing financiar pentru achiziționarea unui autoturism de către utilizatorul Cabinetul medical individual Dr. XY, respectiv dacă este deductibilă rata de leasing prevăzută în contractul încheiat în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, sau după kilometrii parcurși pe perioada leasingului.

În fapt, Cabinetul medical individual Dr. XY, începând cu data de ... 2008 a înregistrat în evidențele fiscale ratele de leasing, reprezentând cheltuielile cu un contract de leasing financiar pentru achiziționarea unui autoturism în calitate de utilizator, deducând la determinarea venitului net.

Organul de inspecție fiscală pe baza foilor de parcurs, ordinelor de plată prezentate de contribuabil, după kilometrii parcurși în perioada 2008 – 2011 (perioada de derulare a contractului de leasing până la data controlului), a stabilit pe anii 2009 – 2010 prin media ponderată kilometrii parcurși în interes de servicii. Din acest calcul organul de control a concluzionat, că autoturismul în cauză a fost folosit în scopul desfășurării activității cabinetului medical în proporție de 37% în anul 2009 și în proporție de 25% în anul 2010, acceptând cheltuielile de leasing tot în aceste proporții la determinarea venitului net pe anii 2009 – 2010, diferența fiind considerată ca cheltuieli aferente utilizării în scop personal (contribuabilul în nota explicativă declară că autoturismul este utilizat în interesul cabinetului medical în procent de 90-95%).

Contribuabilul prin contestația depusă arată că operațiunea de calcul efectuat de organul de control prin care a calculat o medie a kilometrilor parcurși

pentru anii 2009 și 2010 este total nefondată și nereală, organul de control neavând posibilitatea stabilirii unor asemenea valori, atâta timp cât nu a verificat niciun document cu privire la kilometrii parcurși în fiecare an de către cabinet.

Referitor la amortizarea autoturismului, contestatarul arată că a fost aplicată metoda lineară a amortizării, iar organul de control a aplicat calculul metodei variabile, respectiv în funcție de kilometrii parcurși. Contribuabilul consideră, că și organul de control avea obligația de a stabili valoarea amortizării în baza metodei lineare, în condițiile în care **aplicarea metodei variabile este opțională** conform Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (aplicabil în perioada verificată), conform cărora:

„(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, [...]”

iar alin. 4 stabilește condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, astfel:

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

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

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite; [...]”

iar art. 48 alin.2, printre altele la lit. c, precizează, că venitul brut cuprinde *„câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;”*

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în explicitarea prevederilor art. 48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:...

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

Cu deductibilitatea cheltuielilor de leasing prevederi asemănătoare sunt prevăzute și de art.48, alin.5, lit. I din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține, că cheltuielile efectuate de utilizator, în cazul de speță cabinetul medical, privind contractele de leasing financiar pot fi deduse la determinarea venitului net, în limita cheltuielilor cu amortizările și dobânzile prevăzute prin contract.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, ținând cont și de susținerile contribuabilului, se poate reține, că deducerea cheltuielilor cu contractul de leasing pentru achiziționarea unui autoturism s-a făcut cu respectarea prevederilor legale. În cazul contractelor de leasing pentru achiziționarea autovehiculelor nu pot fi limitate deductibilitatea cheltuielilor de leasing în raport de kilometrii parcurși, în condițiile în care prin lege este prevăzută o altă limitare a deductibilității cheltuielilor. Totodată trebuie ținut cont și de prevederile art. 48 alin.2, lit. c din Codul fiscal, că în cazul încetării activității sau transferului activelor din patrimoniul afacerii valoarea de piață a bunului constituie venit impozabil.

Având în vedere cele reținute în cuprinsul prezentei decizii, se poate constata, că organul de inspecție fiscală în mod subiectiv a stabilit limitarea cheltuielilor cu leasingul financiar, cheltuielile puse în discuție pot fi considerate deductibile, ca urmare, contestația pentru acest capăt de cerere **se va admite și se anulează impozitul pe venit în sumă de ... lei stabilit suplimentar pe anii 2009 - 2010.**

2. Referitor la impozitul pe venit în sumă de ... lei stabilit suplimentar pe anii 2009 - 2010, cauza supusă soluționării este dacă organul de inspecție fiscală în mod legal nu a acceptat la deducere cheltuielile cu lemne de foc achiziționate pe baza borderourilor de achiziție de la producători individuali, pe motivul nerespectării regimului silvic cu privire la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase.

În fapt, Cabinetul medical individual Dr. XY a înregistrat în evidențele fiscale cheltuieli cu lemne de foc în valoare de ... lei pe anul 2009 și ... lei pe anul 2010, achiziționate pe bază de borderouri de achiziții de la producătorii individuali, deducând și la determinarea venitului net.

Organul de inspecție fiscală, la determinarea venitului net pe anii 2009 – 2010, nu a acceptat la deducere aceste cheltuieli cu lemne de foc, pe motiv, că nu au fost respectate prevederile Normelor referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund, aprobate prin HG nr.996/2008, iar prețul de vânzare a materialului lemnos trecut în borderourile de achiziție este mult mai mare decât prețul de referință stipulat în Ordinul nr. 976/2007.

Contribuabilul prin contestație arată că constatările organului de control sunt nejustificate și nelegale, iar prețurile de referință stabilite prin ordinul nr. 976/2007, se folosesc în cazul aplicării unor sancțiuni complementare în cazul contravențiilor sau infracțiunilor. În ce privește proveniența materialului lemnos, contribuabilul precizează, că conform normelor silvice avizul de însoțire este un document cu regim special și având rolul de a confirma proveniența lemnului, iar cheltuielile cu achiziția acestora sunt dovedite prin borderoul de achiziție.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (aplicabil în perioada verificată), conform cărora:

„(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, [...]”

iar alin. 4 stabilește condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, astfel:

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

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

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;[...].”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în explicitarea prevederilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

„38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:...

- cheltuielile cu energia și apă;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține, că cheltuielile cu lemnele de foc sunt deductibile, lemnele de foc achiziționate sunt necesare pentru încălzirea cabinetului medical.

Nu pot fi reținute constatările organului de inspecție fiscală referitor la nerespectarea regimului silvic și neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu achiziția lemnului de foc pe motivul nerespectării prevederilor Normelor referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund, aprobate prin HG nr.996/2008, având în vedere, că aceste norme au fost elaborate în baza Codului silvic și se referă mai ales la persoanele care au obiect de activitate de exploatarea și prelucrarea lemnului, care în cazul de speță nu sunt aplicabile.

Nu pot fi reținute nici constatările organului de inspecție fiscală referitor la prețul de achiziție a materialului lemnos trecut în borderourile de achiziție, un alt motiv pentru neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu achiziția lemnului de foc, respectiv, că aceste prețuri sunt mult mai mari decât prețul de referință stipulat în Ordinul nr. 976/2007, având în vedere, că acest ordin a fost emis pentru aprobarea prețurilor de referință pentru anul 2008, folosite la calculul contravalorii materialelor lemnoase prevăzute la art. 4 alin. (6) din Hotărârea Guvernului nr. 427/2004 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund și se aplică în cazul aplicării sancțiunii complementare de confiscare, pentru materialele lemnoase care nu se găsesc și este obligat la plata contravalorii lor de operatorul economic. În cazul de speță acest fapt nici nu se pune în discuție. Altfel HG nr. 427/2004 a fost abrogat la data de 01.10.2008, implicit și Ordinul nr. 976/2007, astfel pe anii 2009-2010 nici nu erau aplicabile.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, raportul de inspecție fiscală, borderou de achiziție, avize de însoțire primare a materialului lemnos, depuse în copie la dosarul cauzei, ținând cont și de susținerile contribuabilului, se poate constata fără echivoc, că achiziția lemnului foc era necesară și se pot considera cheltuieli aferente realizării venitului, deductibile. În ce privește prețurile practicate la achiziționarea lemnului foc de 105 – 112 lei/mc (62 – 67 lei/metru ster), care corespunde cu cele practicate în zona ... în perioada anilor 2009 – 2010, respectiv 65 – 70 lei/metru ster, astfel nu pot fi considerate ca exagerate. Întrucât cantitatea achiziționată nu a fost pusă în discuție de organul de inspecție fiscală, ca urmare organul de soluționare a contestației acceptă cantitatea achiziționată.

La soluționarea cauzei în speță s-a ținut cont și de prevederea art.1 alin. 3 din Codul fiscal, potrivit căreia « *În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.* »

Având în vedere cele reținute, conform regulilor generale ar urma desființarea deciziei de impunere și reverificarea speței în cauză, dar luând în considerare mărimea impozitului pe venit în discuție, organul de soluționare a contestației apreciază ca costul reverificării este mult mai mare ca acest impozit, ca atare se va admite contestația pentru acest capăt de cerere, prin anularea deciziei de impunere contestate pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar pe anii 2009 – 2010.

3. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei, având în vedere, că contestația a fost admisă pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar, conform principiului de

drept “accessorium sequitur principalem” se **va admite contestația și pentru majorările și penalitățile de întârziere aferente în sumă totală de ... lei.**

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, precum și art.206, art.209, art. 213 și art 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. .../2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, pentru **suma totală de ... lei**, reprezentând

- ... lei impozit pe venit stabilit suplimentar,
- ... lei accesorii aferente impozitului pe venit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,