



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Z



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. din2011
privind soluționarea contestației formulate de
CMI X din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. Z, cu privire la contestația formulată de Cabinetul medical individual X din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/ sau într-o formă de asociere și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organul de inspecție fiscală al Activității de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - impozit pe venit;
- Z lei - majorări de întârziere aferente;
- Z lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Z, prin poștă la data de2011, înregistrată sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z, întocmite de organul de inspecție

fiscală al Activității de Inspecție Fiscală Z, Cabinetul medical individual X din Z aduce următoarele argumente:

- susține că actele administrative fiscale emise, respectiv Decizia de impunere nr. Z și Raportul de inspecție fiscală nr. Z, sunt netemeinice deoarece nu se poate reține că nu a declarat toate veniturile realizate și nici că ar fi înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți cheltuieli deductibile pentru care nu a prezentat documente justificative sau bunuri utilizate în scopuri personale;

- menționează că a prezentat organului de inspecție fiscală toate documentele aferente înregistrărilor din Registrul jurnal de încasări și plăți și care se regăsesc și în declarațiile depuse la organul fiscal pentru fiecare an analizat și prin urmare stabilirea de sume suplimentare cu titlu de impozit este netemeinică;

- precizează că în principal contestă Raportul de inspecție fiscală nr. Z, prin care pentru anul 2009 s-a constatat că suma de Z lei nu reprezintă cheltuielă deductibilă fiscal și s-a calculat un impozit pe venit în plus în sumă de Z lei și majorări de întârziere aferente, precum și stabilirea impozitului pe venit în sumă de Z lei pe anul 2008 și majorările și penalitățile de întârziere aferente.

În consecință, solicită admiterea contestației și anularea Raportului de inspecție fiscală nr. Z și a Deciziei de impunere nr. Z.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z întocmită în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organul de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z a constatat următoarele:

1. Pentru anul 2008 Cabinetul medical individual X din Z nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat venituri brute în sumă totală de Z lei reprezentând contravaloarea unor servicii prestate conform chitanțelor seria GC nr. Z și nr. Z emise.

Ca atare, organele de control au stabilit pentru anul 2008 un venit brut în sumă de Z lei, cheltuieli deductibile în sumă de Z lei și un venit net în sumă de Z lei pentru care au calculat o diferență de impozit pe venit în plus în sumă de Z lei.

2. În anul 2009, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă și a declarat venituri în sumă totală de Z lei, față de care organul de control a constatat diferențe de venit brut neînregistrate în sumă totală de Z lei astfel: suma de Z lei reprezintă contravaloarea chitanțelor nr. Z, suma de Z lei contravaloarea chitanțelor nr. Z, suma de Z lei contravaloarea chitanței nr. Z, iar suma de Z lei reprezintă venituri încasate de la Casa de Asigurări de Sănătate conform extrasului de cont din data de2009 și suma de Z lei în roșu este venit aferent anului 2008 care în mod eronat a fost înregistrat în anul 2009.

De asemenea, a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul venitului net suma de Z lei, reprezentând diferența de amortizat din valoarea totală a unui imobil adus ca aport în natură la patrimoniul cabinetului în sumă totală de Z lei și amortizarea legală de Z lei și totodată a dedus cheltuieli efectuate cu salariile acordate personalului în sumă de Z lei față de Z lei, rezultând o diferență în plus de Z lei.

Astfel pentru anul 2009 organul de control a constatat o diferență de venit net în sumă de Z lei pentru care a calculat un impozit pe venit în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termenul de scadență a impozitului pe venit stabilit suplimentar pentru anii 2008 – 2009, a calculat majorări de întârziere în sumă de 356 lei și penalități de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2009 -2011.

III. Având în vedere cele constatate de organul de inspecție fiscală, motivele invocate de contestator, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cabinetul medical individual X cu sediul în Z, str. Z nr. Z, județul Z, are activitatea principală medicină generală adulți – competența ecografie, își desfășoară activitatea în baza Autorizației nr. Z emisă de Direcția Sanitară a Județului Z, cod CAEN Z – Activități de asistență medicală generală și are codul de înregistrare fiscală Z și CNP Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă Cabinetul medical individual X datorează obligații fiscale în sumă totală de Z lei reprezentând impozit pe venit pe anii 2008 – 2009 și majorări și penalități de întârziere aferente stabilite de organul de inspecție fiscală ca urmare a reîntregirii veniturilor realizate cu toate sumele încasate în numerar și prin bancă și diminuării cheltuielilor cu valoarea spațiului pentru cabinetul medical înregistrată integral pe cheltuieli la cumpărare și nu prin amortizarea lunară a imobilului.

În fapt, în perioada 2008 – 2009 Cabinetul medical individual X nu a înregistrat în Registrul Jurnal de încasări și plăți și nu a declarat în totalitate sumele încasate prin bancă și prin casă, ceea ce a condus la diminuarea bazei impozabile cu suma de Z lei în 2008 și Z lei în 2009, precum și a impozitului pe venit datorat bugetului de stat.

De asemenea, în anul 2009 cabinetul medical a înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuială deductibilă suma de Z lei reprezentând amortizarea aferentă valorii spațiului (imobilului) pentru cabinetul medical, achiziționat la data de2009 potrivit Contractului de vânzare – cumpărare nr. Z și a facturii fiscale nr. Z achitată cu chitanța nr. Z în sumă totală de Z lei, dedusă integral la cumpărare fără

să țină seama de reglementările titlului II din Codul fiscal privind amortizarea mijloacelor fixe.

Tot în anul 2009 contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul venitului net cheltuieli cu salariile acordate personalului în sumă de Z lei, în condițiile în care conform statelor de plată suma corectă este de Z lei rezultând o diferență de cheltuieli în minus în sumă de Z lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 48 alin.(1) și alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, actualizată, unde se arată:

”Art. 48 – (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.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității; ”, coroborate cu dispozițiile pct. 36 din Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se prevede:

”36. **În venitul brut se includ** toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, **venituri din prestarea de servicii** și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, rezultă că venitul brut cuprinde sumele încasate din desfășurarea activității și include toate veniturile în bani și în natură inclusiv veniturile din prestarea de servicii și pentru determinarea venitului brut, contribuabilul avea obligația de a evidenția în Registrul jurnal de încasări și plăți totalitatea sumelor încasate atât în numerar cât și prin virament bancar pentru perioada supusă verificării precum și cheltuielile efectuate cu salariile personalului în anul 2009 conform statelor de plată și de a le declara prin declarațiile anuale de venituri, în vederea stabilirii impozitului anual pe venit.

Ca atare, organul de inspecție fiscală în mod legal a procedat la recalcularea venitului net impozabil prin reîntregirea bazei de calcul cu sumele reprezentând venituri brute și au stabilit pentru anul 2008 o diferență de venit brut în sumă de Z lei și pentru anul 2009 o diferență de venit brut în sumă de Z lei.

În speță, sunt incidente și dispozițiile art. 24 alin. (1), (2), (6) și (11) și ale art. 48 alin. (1), (4) și (7) lit. i) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se prevede:

”Art. 24. Amortizarea fiscală. (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

[...]

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) **în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară:**

[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

[...]

Art. 48. Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă.

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 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;

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz

[...]

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

[...]

i) **cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;**”,

coroborate cu dispozițiile pct. 37 și 38 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevede:

”37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin.(4) - (7) din Codul fiscal.

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

- a) să fie efectuate în interesul direct al activității;
- b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

[...]

- **cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz;**”

Așadar, contribuabilul are posibilitatea de a recupera cheltuiela efectuată cu achiziționarea imobilului pentru cabinet medical prin deducerea amortizării începând cu luna octombrie 2009, întrucât acesta a fost achiziționat în luna septembrie 2009 conform facturii fiscale nr. Z și nu prin deducerea integrală a cheltuielii de achiziție în momentul cumpărării.

Totodată, în cazul de față se impune să menționăm că, unitățile furnizoare de servicii medicale în care medicii exercită profesia de medic, ca profesie liberă, respectiv cabinetele medicale nu beneficiază de prevederile alin. 16 al art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind unități fără personalitate juridică, fapt precizat și prin adresa nr. Z a Direcției Generale de Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor.

Prin urmare, cheltuielile în sumă de Z lei cu valoarea imobilului achiziționat pentru cabinetul medical pot fi scăzute din veniturile realizate prin deducerea lunară a amortizării așa cum a stabilit organul de control, rezultând cheltuieli nedeductibile în sumă de Z lei.

Pe cale de consecință, rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a emis Decizia de impunere nr. Z și a stabilit în sarcina Cabinetului medical individual X **diferențele de impozit pe venit în sumă de Z lei pentru anul 2008 și în sumă de Z lei pentru anul 2009.**

Referitor la **majorările de întârziere în sumă de Z lei** aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar de plată, precizăm că acestea sunt datorate potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" – secundarul urmează principalul fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 și Ordonanțelor de urgență ale Guvernului nr. 39 și 88/ 2010 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare, care arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă de Z lei** sunt datorate în conformitate cu prevederile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120¹. (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de Cabinetul medical individual X din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

