

DECIZIA NR. 53
DIN 28.08.2008

Privind : solutionarea contestatiei formulate de PF..., depusa si inregistrata la DGFP Vrancea sub nr ...

Directia Generala a Finantelor Publice Vrancea a fost sesizata PF ..., prin contestatia depusa si inregistrata la DGFP Vrancea sub nr - asupra masurii de stabilire a sumei de ... lei reprezentind : impozit pe venit = ... lei ; majorari de intirziere impozit pe venit = lei , de catre reprezentantii DGFP Vrancea, Activitatea de Inspectie Fiscala - Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice, prin raportul de inspectie fiscala/...2008 si Decizia nr. .../...2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata .

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, astfel :

- decizia a fost comunicata in data de 28.07.2008, conform confirmarii de primire aflata la dosarul cauzei ; contestatia a fost depusa la DGFP Vrancea in data de2008 , fiind inregistrata sub nr

De asemenea, au fost indeplinite conditiile prevazute de art. 206 din O.G. nr. 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala.

I.Prin contestatia formulata, petenta invoca urmatoarele argumente :

- in fapt , in luna august 2003 pentru indeplinirea obligatiilor ce decurg din practicarea profesiei de medic de familie privitor la urgente si la deplasările la domiciliul pacientilor netransportabili (inscrisi pe listele cabinetului medical) a fost achizitionat un autoturism marca MATIZ DAEWOO ; in conformitate cu prevederile HG 568/03.07.2000, art 1 pct 20 si Deciziei nr 5 /22.10.2002, a fost inaintata catre DGFP Vrancea adresa .../2003 prin care se aduce la cunostinta optiunea pentru regimul de amortizare accelerata pentru mijlocul fix achizitionat ; s-a facut acest demers tinind cont si de prevederile OG 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala , art 12 (" Buna credinta - Relatiile dintre contribuabili si organele fiscale trebuie sa fie fundamentate pe buna credinta, in scopul realizarii cerintelor legii") ;

- in conformitate cu prevederile Deciziei nr 5/22.10.2002 emisa de Ministerul Finantelor Publice, privind aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind impozitul pe venit, titlul III, alin 3 , s-a luat decizia de aplicare a regimului de amortizare accelerata "in limita venitului realizat anual" ; a luat in calcul la amortizare in luna urmatoare punerii in functiune 50 % din valoarea autoturismului , urmind ca diferenta sa fie amortizata in perioada pina la expirarea duratei normale de utilizare ;

- la controlul efectuat de reprezentantii DGFP Vrancea, s-a calculat o diferenta de impozit pe venit si penalitati, invocandu-se in mod eronat prevederile Legii 571/2003 , art 24 alin 9 lit a si b , publicata in data de 23.12.2003 cu valabilitate de la data de 01.01.2004 ; Legea 571/2003 nu era publicata in luna august 2003 cind a optat pentru regimul de amortizare accelerata ; mai mult , intra in vigoare in data de 01.01.2004, motiv pentru care nu poate fi invocata pentru anul 2003 ;

- reprezentantul DGFP Vrancea a luat in calcul amortizarea de 50 % a autoturismului in primele 12 luni de functionarea depasind anul fiscal, netinand seama de precizarile facute de Legea 571/2003 , art 16 ("Anul fiscal - Anul fiscal este anul calendaristic "), Legea 15/1994 R confirmind corectitudinea regimului de amortizare adoptat : "Amortizarea accelerata - consta in includerea, in primul an de functionare , in cheltuielile de exploatare a unei amortizari de pina la 50 % din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv ; amortizarile anuale pentru exercitiile urmatoare sunt calculate la valoarea ramasa de amortizat , dupa regimul liniar , prin raportare la numarul de ani de utilizare ramasi " ;

- referitor la includerea in categoria mijloacelor fixe a subsamblelor achizitionate cu chitanta nr .../15.04.2006 in valoare de lei, semnaleaza prevederile HG 1553/18.12.2003 , art 6 (1) : " Incepind cu data de 1 ianuarie 2004 , valoarea de intrare a mijloacelor fixe , stabilita in conditiile art 3 alin 2 lit a din Legea nr 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, este de 15.000.000 lei " , de unde rezulta ca respectivul subsamblu este obiect de inventar care intra pe cheltuieli integral de la punerea in functiune ; acelasi tratament se aplica si subsamblului achizitionat cu chitanta nr .../15.04.2006 in valoarea de ... lei;

- in drept , isi intemeiaza contestatia pe prevederile OG 92/2003 si Decizia nr 5/22.10.2002, titlul III , alin 3 , care specifica : "pentru cabinetele medicale cheltuielile cu investitiile, dotarile si alte utilitati sunt deductibile in limita venitului realizat anual pina la recuperarea lor integrala " ;

- de altfel ,aceasta prevedere este mentinuta si de Legea 571/2003 Codul fiscal, care la art 24 alin 16 , prevede : "Contribuabilii care investesc in mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de munca si bolilor profesionale, precum si infiintarii si functionarii cabinetelor medicale , pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii in functiune sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol " ; conform art 16 (1) "anul fiscal este anul calendaristic", de unde rezulta ca optiunea de amortizare de 50 % din valoare in anul fiscal curent este corecta ;

- art 98 alin 3 din OG 92/2003 care limiteaza perioada supusa inspectiei fiscale la 3 ani in conditiile in care nu exista indicii de diminuare a impozitelor ; optiunea de amortizare accelerata a fost adusa la cunostinta DGFP Vrancea care nu si-a exprimat un punct de vedere negativ la aceasta modalitate de amortizare ; mai mult, Legea nr 414/26.06.2002 privind impozitul pe profit precizeaza la art 11 (1) " ... se poate utiliza regimul de amortizare accelerata fara aprobarea organului fiscal teritorial" ;

- a optat pentru amortizarea partiala a mijlocului fix in limita venitului realizat platind totusi si impozit pe venit , considerind ca este o datorie civica pentru fiecare contribuabil sa participe la constituirea bugetului de stat ;

- invocarea de catre reprezentantii DGFP Vrancea in anul 2003 limitativ a prevederilor Legii 571/2003 care intra in vigoare de la data de 01.01.2004 este netemeinica .

II. Prin Decizia nr. .../ ...2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata , intocmita de reprezentantii DGFP Vrancea , Activitatea de Inspectie Fiscala - Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice se stabileste obligatia fiscala in suma de .. lei reprezentind : impozit pe venit = ... lei ; majorari de intirziere impozit pe venit = ... lei .

Prin referatul nr. .../...2008, inaintat de reprezentantii DGFP Vrancea, Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice , se propune respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata.

III.Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile emise de petenta, au rezultat urmatoarele aspecte :

Cauza supusa solutionarii o reprezinta corectitudinea masurii de stabilire a obligatiei fiscale in suma de ...lei reprezentind : impozit pe venit = ... lei ; majorari de intirziere impozit pe venit = lei .

In fapt, in raportul de inspectie fiscala din data de ..., la capitolul privind impozitul pe venit (care a cuprins in verificare perioada 01.01.2003 - 31.12.2007) se consemneaza urmatoarele aspecte :

Referitor la anul 2003

Conform deciziilor de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2003, PF... a fost impusa la un venit net in suma de ... lei cu un impozit aferent in suma de .. lei.

Conform declaratiei de venit nr. .../2004, pe anul 2003 a realizat un venit net din activitati independente in suma de .. lei.

In urma verificarii documentelor de evidenta, s-a constatat ca pe anul 2003 a realizat:

- venituri totale in suma de ... lei, din care:
 - venituri punct de lucru G.....lei
 - venituri punct de lucru F..... lei
- cheltuieli totale in suma de ... lei, in urmatoarea structura:
 - cheltuieli cu carburanti, piese auto.....lei
 - cheltuieli su sal., contrib.....lei
 - chelt. mat. de nat. ob. de inv..... lei
 - cheltuieli cu amortizarea..... lei
 - utilitati punct de lucru Focsani..... lei
 - alte cheltuieli(util.,mat cons.,taxetc.)..... lei

Avind in vedere cele de mai sus rezulta ca pe anul 2003 PF ..a realizat un venit brut in suma de ... lei si cheltuieli deductibile in suma de ... lei, rezultand un venit net in suma de ... lei, dupa cum urmeaza:

Venit brut lei
Cheltuieli deductibilelei
Venit net lei
Deduceri personale	.. lei
Venit impozabil	.. lei

Impozit venitlei
Impozit venit cnf. Decizie de imp anuala	.. lei

Diferenta impozit venit de plata ... lei

Majorari de intarziere: ...leixzilex0,06% ... lei
.....leixzilex0,05% lei
... leix ...zilex0,10% lei

Total lei

Diferenta de impozit rezulta din nerespectarea normelor legale privind amortizarea, respectiv din aplicarea eronata a regimului de amortizare accelerata,ducand astfel la determinarea eronata a venitului net .

Referitor la anul 2006

Conform deciziilor de impunere pentru plati anticipate cu titlu de impozit pe anul 2006, PF ...a fost impusa la un venit net in suma de lei cu un impozit aferent in suma de ... lei.

Conform declaratiei de venit nr. .../2007, pe anul 2006 a inregistrat un venit net din activitati independente in suma delei.

In urma verificarii documentelor de evidenta, s-a constatat ca pe anul 2006 a realizat:

- venituri totale in suma de ... lei, din care:
 - venituri punct de lucru G.....lei
 - venituri punct de lucru F..... lei
- cheltuieli totale in suma de ... lei, in urmatoarea structura:
 - chetuieli cu carburanti, piese auto..... lei
 - cheltuieli su sal., contrib.....lei
 - chelt. mat. de nat. ob. de inv..... lei
 - cheltuieli cu amortizarea..... lei
 - utilitati punct de lucru F.....lei
 - alte cheltuieli(util.,mat cons.,taxeetc.)..... lei

Avind in vedere cele de mai sus rezulta ca pe anul 2006 PF ... a realizat un venit brut in suma de .. lei si cheltuieli deductibile in suma de ..lei, rezultand un venit net in suma de .. lei, dupa cum urmeaza:

Venit brut	lei
Cheltuieli deductibile	lei
Venit net ipozabil	lei
Impozit venit	lei
Impozit venit cnf. Decizie de imp anuala	lei
<u>Diferenta impozit venit de plata</u>	<u>lei</u>
<u>Majorari de intarziere: ...leix ...zilex0,10%</u>	<u>lei</u>

Diferenta de impozit rezulta din nerespectarea normelor legale privind amortizarea, respectiv din inregistrarea in totalitate a cheltuielilor cu imobiliarile .

In drept, se aplica prevederile urmatorului cadru legal :

OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit

ART. 10(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli: ...c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislația în vigoare, după caz ;...; *Cheltuielile privind amortizarea sunt deductibile în condițiile în care calculul se efectuează conform legislației în materie;*

Legea nr. 15 / 24 martie 1994 R, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale

ART. 18 - Agenții economici amortizează mijloacele fixe potrivit prevederilor prezentei legi, utilizând unul dintre următoarele regimuri de amortizare: C. *Amortizarea accelerată - constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv.* Amortizările anuale pentru exercițiile următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămași.

Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal

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

ART. 24 . Amortizarea fiscală

(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.Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set.

HG nr. 909 / 29 decembrie 1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997

Art . 6. Se consideră mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții: are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, care poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație comunicat de Comisia Națională pentru Statistică; are o durată normală de utilizare mai mare de un an. Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set.

In speta, in solutionarea prezentei contestatii nu se pot retine argumentele prezentate de petenta, din urmatoarele considerente :

A) . In urma verificarii documentelor de evidenta prezentate la data inspectiei fiscale si inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati, s-a constatat ca in cursul lunii august 2003, PF ... a achizitionat un autoturism pentru care in data de 29.08.2003 a depus cerere de amortizare in regim accelerat ; drept pentru care a calculat si dedus cheltuieli cu amortizarea de 50% din valoarea de achizitie in prima luna de funtionare , iar diferenta ramasa de amortizat a fost amortizata dupa regimul liniar in lunile urmatoare .

Petenta a calculat astfel in mod eronat amortizarea accelerata pentru care a optat . Au fost incalcate prevederile art. 10 al. 1) lit. c din O.G. 7/2001 privind impozitiul pe venit: („Cheltuielile privind amortizarea sunt deductibile în condițiile în care calculul se efectuează conform legislației în materie”) si ale art. 18, lit.c) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale si necorporale care precizeaza ca „amortizarea accelerată - constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv.Amortizările anuale pentru exercițiile următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămași.”

La control s-a recalculat amortizarea conform legislatiei in vigoare, aceasta recalculare conducind la stabilirea unei diferente de impozit pe venit de plata pentru anul anul 2003 in suma de ... lei, cu majorari aferente in suma de ... lei . Acelasi punct de vedere este exprimat in referatul nr. .../2008, inaintat de reprezentantii DGFP Vrancea, Activitatea de Inspectie Fiscala - Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice .

Argumentele invocate de petenta pentru acesta speta nu sunt relevante .

-insasi petenta afirma in contestatie ca si-a exprimat optiunea de a calcula amortizare pentru autoturism, mai exact amortizarea de tip accelerat (precizind ca a comunicat optiunea catre DGFP Vrancea cu adresa nr .../2003) ; organul de control nu a facut altceva decit sa efectueze calculul corect al amortizarii accelerate ;

- posibilitatea exprimării opțiunii de a-si deduce cheltuielile cu investițiile destinate cabinetului medical, în limita venitului realizat, pînă la recuperarea lor integrală este doar teoretică în cazul de fapt , petenta neexercitîndu-si această opțiune (care presupune un mod de calcul) , ci optînd pentru recuperarea cheltuielii cu mijlocul fix achiziționat pe calea amortizării (care presupune alt mod de calcul) ; invocînd cadrul legal pentru o opțiune alternativă , petenta solicită în fapt acceptarea unui calcul eronat al amortizării pentru care a optat, pe motiv ca ar fi avut și alta posibilitate , pentru care nu a optat ; (în pagina 3 din contestație , petenta, după ce invocă Decizia MFP 5/22.10.2002, titlul III, alin 3; Legea 571/2003 concluzionează : „rezultă ca opțiunea de amortizare a 50 % din valoare în anul fiscal curent este corectă”);

- petenta face confuzie între noțiunea de „an fiscal „, și sintagma „primul an de funcționare a unui mijloc fix” , atunci cînd afirmă ca reprezentantul DGFP Vrancea a luat în calcul amortizarea de 50 % a autoturismului în primele 12 luni de funcționare , depășind anul fiscal ; HG nr. 909 / 1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare precizează cu claritate la art. 20 lit C : „Amortizarea accelerată constă în includerea în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare, a unei amortizări de pînă la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv.Valoarea rămasă după primul an de funcționare se recuperează prin includerea în cheltuielile de exploatare în regim liniar, în funcție de durata de utilizare rămasă.” .

B) Diferența de impozit stabilită pentru anul 2006 (... lei) , cu majorări aferente de ... lei , a rezultat din nerespectarea normelor privind amortizarea, respectiv din înregistrarea în totalitate a cheltuielilor cu achiziția unui calculator .

Astfel, așa cum se precizează în referatul nr. .../..2008, înaintat de reprezentanții DGFP Vrancea, Activitatea de Inspectie Fiscala - Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice : în luna aprilie 2006, PF, achiziționează un calculator în valoare de ... lei ; furnizorul a eliberat două facturi pe componente în suma de ... lei și respectiv ... lei, pe care petenta le-a dedus integral, fiind înregistrate în Registrul jurnal încasări și plăți la capitolul cheltuieli (chit. .../2006 în valoare de ... lei și chit. .../2006 în suma de ... lei) .

Au fost încălcate astfel prevederile art. 48, alin.4, lit. c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal modificată: **(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:....c) să respecte regulile privind amortizarea, și art. 24 alin. 2 din același act normativ :” 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 decît limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set,“**

Argumentul petentei privitor la acesta speta nu este relevant . Astfel , petenta invocă art 6 din HG 1553/2003, care stabilește ca valoarea de intrare a mijloacelor fixe este de 15.000.000 lei vechi ; în acest context , petenta apreciază ca respectivele componente ale calculatorului , luate în considerare separat sunt obiecte de inventar intrucit au valorile de ... lei , respectiv ... lei ; petenta nu ia în considerare ca valoarea stabilită prin hotărîre de guvern este doar una din condițiile care conduc la încadrarea în categoria mijloacelor fixe, și ca pentru obiectele care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp , conform art 6 .din HG 909/1997 privind Normele de aplicare a Legii 15/1994:

„Se consideră mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește *cumulativ* următoarele condiții: - are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, care poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație comunicat de Comisia Națională pentru Statistică; - are o durată normală de utilizare mai mare de un an. Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set”

C).Cu privire la cererea petentei de acordare a dobinzilor pentru sumele de recuperat din anii 2004 (... lei) , 2005 (... lei) si 2007 (... lei) , se retine ca organul de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Vrancea nu are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere .

Procedura de restituire a sumelor de la buget , precum si de acordare a dobinzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite, a fost aprobată prin Ordinul MFP nr 1899/2004 publicat în Monitorul Oficial nr 13 din 5 ianuarie 2005 ; potrivit acestui ordin , în anexa 1, cap II , art 4 se precizează ca “plata dobinzii cuvenite contribuabilului se va face numai în baza cererii exprese depuse de acesta la organul fiscal competent “. În consecință , societatea contestată urmează să se adreseze organul fiscal caruia îi revine competența de administrare a creanțelor bugetare, conform procedurii menționate .

Având în vedere aspectele prezentate mai sus , în temeiul actelor normative precizate în decizie , precum și art. 217(1) din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală ,se

DECIDE :

Respingerea contestației ca fiind neîntemeiată pentru suma de de ...lei reprezentând : impozit pe venit = ...lei ; majorări de întârziere impozit pe venit = ... lei , stabilite de către reprezentanții DGFP Vrancea , Activitatea de Inspectie Fiscala - Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice, prin raportul de inspectie fiscala/ ...2008 și Decizia nr. .../ ...2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată .

Prezenta decizie poate fi atacată de către contestatar sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației potrivit art 212, la instanța judecătorească de contencios administrativ competență, în termen de 6 luni de la primirea prezentei, conform art 11(1) din Legea nr 54/2004 .