



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Harghita



DECIZIA nr. 5/170 din 2013
privind soluționarea contestației formulate de
CABINET MEDICAL DENTAR Dr. X,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr. 29456/10.12.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1, prin adresa nr. X/10.12.2012, asupra contestației formulate de **CABINET MEDICAL DENTAR Dr. X** – CIF ..., cu sediul în X, str. X, nr. X, bl. X, ap. X, județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X/29.10.2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin care s-a stabilit obligații fiscale de plată în suma totală de X lei, din care suma totală contestată este de **X lei**, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 209 (1) și art. 207 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura 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 DENTAR Dr. X, prin contestația depusă, înregistrată sub nr. 28683/04.12.2012, solicită recalcularea sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr. X/29.10.2012, invocând următoarele motive:

1. Referitor la neacceptarea cheltuielilor ca deductibilă privind consumul de energie, convorbiri telefonice, cheltuieli privind colectarea deșeurilor periculoase și cheltuieli privind achiziționarea unui produs Monzun, în valoare totală de X lei, contribuabilul precizează că acestea sunt cheltuieli indispensabile în interesul direct al societății și facturile emise și achitate pentru

furnizorii de servicii prestate au indicat adresa activității, respectiv adresa cabinetului medical dentar înregistrat pe baza declarației de înregistrare fiscală (formular 20 înreg. sub nr.X/06.05.2005 și sediul nou actual cu formularul 070 înreg. sub nr. X/06.01.2007, respectiv la AFP X cu formularul 010 sub nr. X/18.02.2008).

Contestatarul consideră că organele de inspecție fiscală au interpretat greșit art. 48 alin. 4 din Legea 571/2003 cu privire la deductibilitatea cheltuielilor în speță.

2. Cu privire de achiziționarea aparatului de radiografie și scanerul digital de la firma SC Y SRL, în valoare totală de X lei, contestatarul afirmă că suma de X lei a fost stornată în registrul jurnal la capitolul plăți bancare în data de 31.12.2011, reprezentând șase rate lunare de X lei virate furnizorului, operație de rectificare neobservată de organul de inspecție fiscală. Pentru dovedirea rectificării anexează la contestație fila 65 din Registrul jurnal cu operație de stornare și pe verso report rulaje cu viza semnăturile organului de inspecție fiscală.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. X/29.10.2012 organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. X/29.10.2012, contestate, au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.10.2009 – 30.09.2012

1. CABINETUL MEDICAL DENTAR Dr. X la determinarea venitului net impozabil a dedus eronat cheltuielile efectuate de persoana fizică neautorizată, nefiind justificate cu documente plata acestora de către Cabinetul medical dentar Dr. X, iar în cazul facturilor de la SC Z SRL și SC V SRL de două ori a dedus plata acestora.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală, la definitivarea venitului net a luat în considerare aceste cheltuieli ca nedeductibile, deoarece nu se justifică că ar fi fost efectuată în cadrul activității desfășurate, fiind achitate de persoana fizică neautorizată.

2. Contribuabilul a achiziționat mijloace fixe, reprezentând aparat de radiografie și scaner digital conform contractului de vânzare nr. X/20.04.2011 de la Y SRL la data de 09.06.2011 a cărei valoare de intrare este în suma de X lei.

Contribuabilul în anul 2011 din valoarea mijloacelor fixe achiziționate a achitat suma de X lei. Suma respectivă s-a inclus integral în valoarea cheltuielilor deductibile fiscale. Aparatele medicale în speță sunt mijloace fixe cu o durată de amortizare de 8 - 12 ani conform Hotărârii nr. 2139 din 30 noiembrie 2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, codul de clasificare 2.1.25.1, deoarece îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 24, alin. (2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că valoarea cheltuielilor privind amortizarea mijloacelor fixe nu a fost înregistrat de contribuabil în perioada verificată, organul fiscal a procedat la calcularea amortizării deductibile fiscal la o perioadă de 96 luni (8 ani) conform catalogului.

Ca urmare în anul 2011 a fost dedus eronat suma de X lei, deoarece pentru mijloace fixe achiziționate și puse în funcțiune în luna iunie 2011, se calculează cheltuieli cu amortizarea începând cu luna iulie, contribuabilul având dreptul la deducere a amortizării anuale pentru anul 2011 suma de X lei (7 x X lei).

În consecință pentru anii fiscali 2009, 2010 și 2011, organul de inspecție fiscală a recalculat venitul net prin neacceptarea la deducere a cheltuielilor sus menționate.

III. Având în vedere prevederile pct. 9.10 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, aprobat prin Ordinul nr. 2137/25.05.2011 emis de președintele ANAF, organul de soluționare a contestației, prin adresa nr. 29456/ad/11.12.2012, a solicitat întocmirea unui proces verbal de cercetare la fața locului pentru lămurirea următoarelor aspecte:

- neacceptarea cheltuielilor de utilități (energie electrică, convorbiri telefonice) ca deductibile - pe motivul că nu se justifică că ar fi fost efectuate în cadrul activității – constatarea proporției în care au fost utilizate aceste servicii în scopul cabinetului medical și proporția în care au fost utilizate pentru scop personal.

- analizarea și clarificarea sumelor rectificate și stornate din Registrul jurnal de încasări și plăți privind factura emisă de SC Y SRL, în data de 09.06.2011.

În concluzie, s-a solicitat stabilirea, în mod concret, motivul pentru care operațiunile în cauză nu au fost acceptate, respectiv: facturile de utilități, contractele de furnizare și alte documente care se referă la aspectele analizate, precum și punctul de vedere referitor la soluționarea contestației în urma acestor clarificări.

Prin procesul verbal de cercetare la fața locului, solicitat prin adresa nr. 29456/ad/11.12.2012, a fost încheiat sub nr. X/21.12.2012 fiind depus în dosarul cauzei la data de 08.01.2013 sub nr. X, organele de inspecție fiscală au precizat următoarele:

1. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor de utilități (energie electrică, convorbiri telefonice)

Cabinetul medical dentar Dr. X își desfășoară activitatea utilizând

pentru desfășurarea activității întregul spațiu al apartamentului, ca urmare aceste servicii au fost utilizate integral în scopul cabinetului medical.

Cu ocazia inspecției fiscale generale, aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, deoarece contravaloarea acestora a fost achitată de persoana fizică neautorizată, neexistând document justificativ de plată pentru Cabinetul medical dentar Dr. X (de exemplu: dispoziție de plată).

2. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor privind aparate achiziționate de la SC Y SRL

Din valoare totală de achiziție a facturii din 09.06.2011, respectiv din suma de X lei, cabinetul medical anul 2011 a înregistrat ca cheltuieli suma totală de X lei. La pagina 65 din Registrul jurnal de încasări – plăți a stornat suma de X, nefiind specificat ce reprezintă. La determinarea venitului net impozabil achitată în cursul anului 2011, organul de control a considerat ca cheltuiala deductibilă suma de X lei, reprezentând valoarea de amortizare a mijloacelor fixe (calculată de organele de inspecție fiscală), iar diferența în sumă totală de X lei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

IV. 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:

Referitor la obligațiile de plată stabilite suplimentar contestate, reprezentând impozit pe venit în sumă de X lei și X lei accesorii aferente, Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele fiscale în mod legal au stabilit aceste obligații suplimentare de plată, prin neacceptarea ca deductibile cheltuielile de energie electrică, convorbiri telefonice, diferite achiziții, precum și valoarea unui mijloc fix, în condițiile în care Cabinetului medical dentar Dr. X prin contestație a justificat cu documente necesitatea acestora pentru activitatea desfășurată, respectiv îndreptarea parțială a erorilor de înregistrare.

În fapt, Cabinetul medical dentar Dr. X a înregistrat în evidențele fiscale, deducându-se la determinarea venitului net a cheltuielilor de energie electrică și convorbiri telefonice în valoare de X lei pe anul 2009, X lei pe anul 2010 și X lei pe anul 2011.

În anul 2009 cabinetul a mai avut cheltuieli cu diferite piese de schimb în sumă de X lei, iar în anul 2010 cheltuieli cu colectarea deșeurilor periculoase în sumă de X lei, cheltuieli care au fost înregistrate de două ori în

registrul jurnal (odată pe baza facturii, iar a doua oară pe baza documentului de plată a facturilor).

Cabinetul medical dentar a achiziționat mijloace fixe, reprezentând aparat de radiografie și scaner digital conform contractului de vânzare nr. X/20.04.2011 de la Y SRL la data de 09.06.2011 cu o valoare de intrare de X lei. Contribuabilul în anul 2011 din valoarea mijloacelor fixe achiziționate a achitat suma de X lei, suma care inițial a fost inclusă ca cheltuieli deductibile, iar ulterior în luna decembrie 2011 din această sumă s-a stornat suma de X lei.

Organele de inspecție fiscală au întregit venitul net declarat cu sumele sus menționate, motivând că cheltuielile cu utilități au fost achitate de persoana fizică Dr. X și nu de cabinet medical, cheltuielile de X lei, respectiv X lei au fost înregistrate în jurnal de două ori, iar în cazul mijloacelor fixe s-a luat în calcul suma care inițial a fost inclusă ca cheltuieli deductibile, neluând în considerare suma stornată de X lei.

Cabinetul medical, prin contestația depusă, înregistrată sub nr. 28683/04.12.2012, susține că aceste cheltuieli sunt indispensabile în interesul direct al activității și au fost respectate prevederile legale cu privire la condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deductibile conform art. 43 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră:

„(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:...

25. alte cheltuieli efectuate în scopul realizării veniturilor.

Sunt cheltuieli deductibile și cele efectuate pentru întreținerea și funcționarea spațiilor folosite pentru desfășurarea afacerilor chiar dacă

documentele sunt emise pe numele proprietarului, și nu pe numele contribuabilului.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține, că cheltuielile efectuate de cabinetul medical, privind **cheltuielile de utilități (energie electrică, convorbiri telefonice) pot fi deduse la determinarea venitului net**, chiar dacă documentele justificative de plată sunt emise pe numele proprietarului.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, se poate constata, că facturile în speță sunt emise pe adresa cabinetului medical dentar, respectiv pe str. X, X, se poate reține că deducerea cheltuielilor de utilități amintite mai sus s-a făcut cu respectarea prevederilor legale. Totodată, prin Procesul verbal nr. X/21.12.2012 solicitat de organul de soluționare a contestației pentru lămurirea unor aspecte și organele de inspecție fiscală recunosc că aceste servicii au fost utilizate integral în scopul cabinetului medical.

Referitor la stornarea sumei de X lei, din valoarea totală a mijloacelor fixe achiziționate de X lei, înregistrate în cursul anului 2011 ca cheltuială deductibilă, din documentele aflate în dosarul cauzei, respectiv pagina 65 din registrul jurnal de încasări plăți s-a putut constata, ca cheltuielile înregistrate inițial au fost micșorate, stornate, astfel această sumă nu a fost inclusă în cheltuielile deductibile declarate.

Având în vedere cele reținute în cuprinsul prezentei decizii, se poate constata, că cheltuielile de energie electrică și convorbiri telefonice sunt deductibile la determinarea venitului net, s-a putut constata și stornarea sumei de X lei, respectiv că această sumă nu a fost inclusă în cheltuielile deductibile declarate.

Ca urmare a celor sus menționate organele de inspecție în mod eronat au întregit suma venitului net pe anii 2009 – 2011, astfel aceasta se scade după cum urmează:

- anul 2009 suma venitului net de scăzut este de X lei cu X lei impozit aferent;
- anul 2010 suma venitului net de scăzut este de X lei cu X lei impozit aferent;
- anul 2011 suma venitului net de scăzut este de X lei cu X lei impozit aferent.

În concluzie, impozitul pe venit de scăzut pe anii 2009 – 2011 este în suma totală de X lei, sumă pentru care se va admite contestația.

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor aferente facturilor emise de SC Z SRL și SC V SRL în sumă totală de X lei, acest argument nu poate fi reținut în soluționarea contestației având în vedere, că aceste cheltuieli au fost înregistrate și declarate de două ori, odată pe baza facturii, iar a doua oară pe baza documentului de plată a facturilor, organul fiscal acceptând la deducere numai odată. Ca urmare, acest capăt de cerere pentru **impozit în sumă de X lei din cel contestat se respinge ca neîntemeiat.**

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe venit de scăzut, admis, organul de soluționare a contestației a calculat dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului de scăzut pe anii 2009 – 2011, astfel: pe anul 2009 suma de X lei, pe anul 2010 suma de X lei, iar pe anul 2011 suma de X lei, adică în total X lei.

Din analiza deciziei de impunere contestate s-a constatat, că pe anul 2011 organul de inspecție fiscală în mod eronat a calculat penalitățile de întârziere în sumă de X lei (care de fapt reprezintă numărul zilelor de întârziere), în loc de X lei, 15% asupra diferenței de X lei (suma prevăzută și în RIF), rezultând o diferență calculată în minus de X lei.

Având în vedere faptul sus menționat, suma accesoriilor de X lei aferente impozitului de scăzut nu poate fi dată la scădere, în condițiile în care organul fiscal a calculat mai puțin cu X lei, ca urmare se consideră ca cele două sume se compensează în favoarea contribuabilului, fără însă stabilirea în sarcina sa a diferenței rămase de X 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

1. Admiterea parțială a contestației formulată de Cabinetul medical dentar Dr. X împotriva deciziei de impunere nr. X/29.10.2012 pentru suma totală de X lei, reprezentând impozit pe venit;

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de X lei, reprezentând:

- X lei impozit pe venit;
- X lei dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului respins și a calculării eronate.

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

DIRECTOR EXECUTIV,