



DECIZIA nr. 102 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, prin adresa nr. .../2012, asupra contestației formulate de **CABINET MEDICAL INDIVIDUAL Dr. XY**, – CUI ..., cu sediul în ..., nr. ..., județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../2012, emisă Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin care s-au stabilit obligații fiscale de plată în **suma totală de x.xxx lei**, reprezentând:

- x.xxx lei impozit pe venit stabilit suplimentar;
- xxx lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- xxx lei penalități de întârziere 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 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. CABINET MEDICAL INDIVIDUAL Dr. XY, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../2012, solicită anularea Deciziei de impunere nr. .../2012, invocând următoarele motive:

Față de cele consemnate în Decizia de impunere, referitor la primul aspect, contestatarul precizează că suma totală de xx.xxx lei reprezentând Notebook și Opel a fost dedus integral din masa de impunere de la data punerii în funcțiune a acestor mijloace fixe pe baza Cap.II Venituri din activități independente, Titlul III Impozit pe venit, art.48, alin.(4).

Contestatarul arată că deducerea acestor cheltuieli s-a făcut în conformitate cu prevederile Codului fiscal, respectând aceste reglementări. Mijloacele fixe au fost achiziționate pe Cabinetul medical, sunt destinate funcționării acestuia și figurează în Registrul inventar al acestuia, fapt acceptat și de organele fiscale. Totodată precizează că organele de inspecție fiscală au calculat în mod eronat amortizarea liniară conform Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe și au concluzionat greșit că amortismentul ar trebui acceptată începând cu anul 2011, având în vedere prevederile art.24, alin.(16) din titlul II din Codul fiscal, care prevede: *„Contribuabilii care investesc în mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de muncă și bolilor profesionale, precum și înființării și funcționării cabinetelor medicale, pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii în funcțiune sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol”*.

Referitor la al doilea aspect, cabinetul medical arată că deducerea cheltuielilor de deplasare în sumă totală de xx.xxx lei în anul fiscal 2010 s-a făcut în mod legal, invocând art. 48 alin.(5) lit. c din Codul Fiscal: *„suma cheltuielilor cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”*

Contestatarul arată că cheltuielile de deplasare au fost efectuate în interesul activității, participând la cursul de perfecționare având scopul unui schimb de experiență și perfecționare profesională în domeniul ei de activitate profesională, având ca document justificativ certificat de participarea la acest curs. Referitor la necompletarea în întregime a ordinului de deplasare, contestatarul consideră aceasta ca o greșeală minoră, care poate fi completată în orice moment, dar organul fiscal nu i-a dat această posibilitate.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../2012, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice au constatat următoarele:

Perioada verificată 01.01.2008 – 31.12.2010

Organul de inspecție fiscală a constatat că CABINET MEDICAL INDIVIDUAL Dr. XY în anul 2010 a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți valoarea totală a achizițiilor de mijloace fixe amortizabile, respectiv xx.xxx lei c/val. unui autoturism tip OPEL și x.xxx lei un NOTEBOOK.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că, cheltuielile cu amortismentul acestor mijloace fixe nu au fost înregistrate de contribuabil în perioada verificată, ca urmare amortizarea a fost calculată de organele de inspecție fiscală ca amortizarea liniară conform Catalogul privind clasificarea și

duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2139/2004, cu acceptarea la cheltuieli începând cu anul 2011.

În urma inspecției fiscale s-a stabilit, că Dr.XY a efectuat deplasări în străinătate pentru care a înregistrat și a dedus cheltuieli de deplasare în sumă totală de xx.xxx lei în anul fiscal 2010. Pentru justificarea cheltuielilor de deplasare contribuabilul a prezentat doar un Ordin de deplasare, neputând prezenta alte documente (diplome, scrisoare de mulțumire, adeverințe de participare etc.) cu excepția unei singure invitații, care să justifice ca deplasările efectuate în străinătate au fost în interesul direct al activității de medic. Totodată, s-a constatat că contribuabilul deține un ordin de deplasare, dar acesta nu este completată conform prevederilor legale ale Ordinului nr. 3512/27.11.2008 privind documentele financiar-contabile emis de Ministerul Economiei și Finanțelor, lipsesc unele elemente obligatorii, cum ar fi data (ora, ziua, luna, anul) semnătura conducătorului (în mod repetat). În aceste condiții documentele își pierd calitatea de document justificativ de înregistrare în contabilitate.

În concluzie, în urma inspecției fiscale s-a stabilit că prin înregistrarea cheltuielilor nedeductibile a fost diminuat baza impozabilă, implicit impozitul pe venit, ca urmare s-a stabilit suplimentar impozit pe venit în sumă de x.xxx lei și s-au calculat majorări, dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de x.xxx lei, pentru care s-a emis decizie de impunere nr. .../2012.

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 contestatarul și organele de inspecție fiscală, se reține:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra contestației, în condițiile în care motivele de fapt invocate organul de inspecție fiscală nu sunt în concordanță cu cele de drept, iar situația descrisă nu justifică măsurile luate prin decizia de impunere.

În fapt, organul de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală nr. .../2012 a constatat că CABINET MEDICAL INDIVIDUAL Dr. XY în luna decembrie 2010 a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți achiziția unor mijloace fixe amortizabile, reprezentând un autoturism și un laptop. În continuare s-a stabilit, ca cheltuielile cu amortismentul acestor mijloace fixe nu au fost înregistrate de contribuabil în perioada verificată, ca urmare amortizarea a fost calculată de organele de inspecție fiscală ca amortizare liniară începând cu anul 2011.

Cu valoarea mijloacelor fixe venitul net pe anul 2010 a fost recalculat, stabilind diferență de impozit pe venit, dar fără să fie arătat concret motivul de fapt și de drept. Din conținutul dosarului fiscal, respectiv din contestația cabinetului medical, s-a putut constata, că de fapt organul de inspecție fiscală nu a acceptat ca cheltuieli deductibile achiziționarea mijloacelor fixe pe motivul că prevederile art. 24 (16) din Codul fiscal se aplică numai în cazul persoanelor juridice nu și pentru cabinetul medical individual, dar acest motiv nu rezultă nici din raportul de inspecție fiscală și nici din decizia de impunere (fiind menționat numai în referatul cu propuneri de soluționare a contestației).

Față de constatările organelor fiscale, contestatarul arată că deducerea acestor cheltuieli s-a făcut în conformitate cu prevederile art.24, alin.(16) din titlul II din Codul fiscal, mijloacele fixe au fost achiziționate pe Cabinetul medical, sunt destinate funcționării acestuia și figurează în Registrul inventar al acestuia și că, organele de inspecție fiscală au calculat în mod eronat amortizarea liniară conform Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe și au concluzionat greșit că amortismentul ar trebui acceptat începând cu anul 2011.

S-a mai stabilit că reprezentanta cabinetului medical Dr.XY a efectuat deplasări în străinătate în anul fiscal 2010, pentru care a înregistrat și a dedus cheltuieli de deplasare în sumă totală de xx.xxx lei, care nu au fost acceptate ca cheltuieli deductibile pe motiv, că aceste nu au avut la bază documente justificative întocmite conform prevederilor legale.

Față de aceste constatări, contestatarul arată că cheltuielile de deplasare au fost efectuate în interesul activității, participând la cursul de perfecționare profesională, având ca document justificativ certificat de participarea la acest curs, iar referitor la necompletarea în întregime a ordinului de deplasare, contestatarul consideră că aceasta este o greșeală minoră care nu poate influența impunerea.

În drept, regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă sunt reglementate de 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;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz; [...]"

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:

„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.”

Referitor la regulile privind amortizarea, acestea nu sunt tratate separat la capitolul impozitului pe venit, art. 48 (4) lit. c stabilește același tratament fiscal ca la impozitul pe profit, făcând referire la titlul II – impozit pe profit - din Codul fiscal, în cadrul căruia art. 24 reglementează amortizarea fiscală, care la alin.1 prevede: **”(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.”**,

iar la alin.16 prevede: **„(16) Contribuabilii care investesc în mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de muncă și bolilor profesionale, precum și înființării și funcționării cabinetelor medicale, pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii în funcțiune sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol.”**

Din textele de legi sus menționate, se reține, că la determinarea venitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă îndeplinesc **cumulativ** condițiile prevăzute de lege, cum ar fi: să fie efectuate în interesul direct al activității, să fie efective și justificate cu documente legal întocmite, precum și cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, iar în cazul investițiilor efectuate de cabinete medicale condiția pentru

deducerea integrală a acestora este ca mijloacele fixe achiziționate să fie destinate înființării și funcționării cabinetelor medicale.

Or, organul de inspecție fiscală a modificat, respectiv a majorat venitul impozabil pe anul 2010 cu valoarea mijloacelor fixe achiziționate, dar fără să specifice motivul de fapt (înregistrarea în registrul jurnal al acestora nu poate fi deficiență, dimpotrivă obligație), iar cu privire la investițiile efectuate de cabinete medicale și reglementările în acest sens în actele administrative emise nici nu face referire.

Referitor la neacceptarea a cheltuielilor de deplasare în sumă totală de xx.xxx lei, organul de inspecție fiscală a motivat că reprezentanta cabinetului medical a prezentat doar un ordin de deplasare incomplet, neputând prezenta alte documente (diplome, scrisoare de mulțumire, adeverințe de participare etc.). În actele încheiate organul de inspecție fiscală nu a arătat concret din ce constă cheltuielile de deplasare, precizând că s-a dedus cheltuieli de deplasare în suma totală de xx.xxx lei, având în vedere, că din registrul de încasări-plăți depus în dosarul cauzei pe anul 2010 rezultă cheltuieli de deplasare (participare la diferite cursuri și alte asemenea) în suma totală de xx.xxx lei.

Având în vedere cele reținute, organul de soluționare a contestației nu poate să pronunțe cu privire la caracterul deductibil sau nedeductibil a cheltuielilor în cauză și la modul de determinare a venitului net, pe motivul că din documentele aflate în dosarul cauzei nu s-a putut stabili situația fiscală corectă, în funcție de starea de fapt și în funcție de prevederile legale (nu s-a putut stabili activitatea efectivă, ce s-a rezultat concret este faptul, că cabinetul medical în anul 2010 a realizat venituri de la SC Clinica W, lunar x.xxx lei), se va face aplicarea prevederilor art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că **“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”**.

Pe cale de consecință, se va desființa Decizia de impunere nr. .../2012 pentru suma totală de **x.xxx lei**, reprezentând x.xxx lei impozit pe venit stabilit suplimentar, xxx lei majorări de întârziere și xxx lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Potrivit prevederilor art. 216 (3¹) **„Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”**,

urmând a se reface inspecția fiscală de către o altă echipă, pe anul 2010, ținând cont de considerentele prezentei, respectiv dacă investițiile efectuate de cabinetul medical verificat sunt destinate înființării și funcționării

acestui, iar în ce privește cheltuielile de deplasare pentru participarea la diferite cursuri, să se stabilească dacă sunt aferente activității și veniturilor realizate de cabinetul medical.

Referitor la amortizările calculate de organele de inspecție fiscală începând cu anul 2011, această constatare se anulează, organul fiscal nu poate să impune o metodă de amortizare, această este obligația și opțiunea contribuabilului (art. 24 din Codul fiscal), iar anul 2011 nici nu a intrat în perioada verificată.

Referitor la cererea cabinetului medical pentru anularea actelor de executare, înregistrată sub nr. .../2012 (somație, titlu executoriu), se precizează că organul de soluționare a contestației nu are competență materială de a se pronunța la acest capăt de cerere (competența revine instanței judecătorești competente), dar prin desființarea deciziei de impunere, acest capăt de cerere a rămas fără obiect.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr. .../2012 pentru suma totală de x.xxx lei, reprezentând x.xxx lei impozit pe venit stabilit suplimentar, xxx lei majorări de întârziere și xxx lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit, urmând a se reface inspecția fiscală de către o altă echipă, pe anul 2010, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

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

DIRECTOR EXECUTIV,