



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Z



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

Număr operator de date: 759

DECIZIA Nr. din2011
privind soluționarea contestației formulate de
Cabinet medical individual 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 persoane 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 organele de inspecție fiscală ale 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.

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 și 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 organele de inspecție

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

- arată faptul că inspectorii fiscali au realizat un control pentru perioada2006 –2009, analizând modul de calcul a impozitului pe venit, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, a înregistrărilor privind veniturile și cheltuielile realizate, fiind întocmite astfel actele administrative fiscale prin care a fost obligată la plata sumei de Z lei cu titlu de impozit pe venit și Z lei cu titlu de dobânzi și penalități de întârziere;

- precizează că în anul 2008 organele fiscale au reținut că nu au fost declarate în totalitate veniturile realizate, fapt adus la cunoștință inspectorilor fiscali din proprie inițiativă, arătând că s-au omis încasările aferente extraselor de cont din decembrie 2008 – veniturile totale necuprinse în baza de impozitare fiind de Z lei, în aceeași măsură fiind omise și cheltuieli în sumă de Z lei necuprinse în baza de impozitare, iar ca temei de drept s-a făcut trimitere la art. 48 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/ 2003, în baza căruia inspectorii fiscali au luat în considerare doar veniturile realizate nu și cheltuielile de Z lei;

- menționează că o altă faptă imputabilă cabinetului a fost nerespectarea regulilor privind regimul de amortizare a mijloacelor fixe, întrucât în luna noiembrie 2008 a achiziționat un autoturism în valoare de Z lei optând pentru metoda de amortizare accelerată, prin urmare a înregistrat ca și cheltuială deductibilă suma de Z lei în primul an de funcționare, ceea ce reprezintă 50 % din valoarea de intrare a mijlocului fix, însă organele de control au considerat că nu se putea utiliza amortizarea accelerată invocând în acest sens art. 24 alin. 6 lit. c) din Codul fiscal;

- consideră că art. 24 din Codul fiscal trebuie coroborat cu HG nr. 2.139/ 2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, potrivit căruia nu se mai face distincție la regimul de amortizare între instalațiile tehnologice și mijloacele de transport, mai mult acestea sunt incluse în aceeași grupă 2 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații” cu echipamentele tehnologice, care potrivit art. 24 alin. 6 lit. b) din Legea nr. 571/ 2004 pot fi amortizate și accelerat;

- susține că în perioada mai 2009 – decembrie 2009 a dedus cheltuieli în sumă de 6.478 lei reprezentând combustibil auto, însă organele de control nu au acceptat deductibilitatea acestor cheltuieli, invocând prevederile art. 48 alin. 7 lit. l) din Legea 571/ 2003, ori având în vedere aceste dispoziții legale, rezultă că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe venit cheltuielile privind combustibilul decât în situația în care vehiculele care consumă combustibilul respectiv se

încadrează în una din cele 3 categorii menționate, astfel că aceste cheltuieli pot fi acceptate.

În consecință, solicită acceptarea ca deductibilă a sumei de Z lei – cheltuieli, compusă din: Z lei cheltuieli necuprinse în baza de impozitare din 2008, Z lei cheltuieli cu amortizarea accelerată, Z lei cheltuieli cu combustibil în perioada mai – decembrie 2009 și recalcularea corespunzătoare a dobânzilor și penalităților.

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

În anul 2007, conform declarației speciale depusă la organul fiscal, Cabinetul Medical Individual X a înregistrat în evidența contabilă un venit brut de Z lei, cheltuieli deductibile de Z lei și un venit net de Z lei.

Din totalul cheltuielilor înregistrate de Z lei, suma de Z lei reprezintă o cheltuială pentru care nu au putut fi prezentate documente justificative, iar suma de Z lei a fost înregistrată în mod eronat ca și cheltuială deductibilă, aceasta reprezentând impozit pe venit.

Pentru anul 2008, contestatoarea a declarat un venit brut realizat în sumă de Z lei, cheltuieli deductibile în sumă de Z lei, rezultând un venit net în sumă de Z lei.

Din suma totală de Z lei înregistrată ca și cheltuieli deductibile în 2008, au fost înregistrate în mod eronat următoarele:

- suma de Z lei reprezentând contravaloarea unui calculator achiziționat la data de2008, dedus integral ca și cheltuială fără a folosi metoda amortizării mijloacelor fixe;

- suma de Z lei reprezentând 50 % din valoarea de intrare a unui autoturism în sumă de Z lei achiziționat în noiembrie 2008, fiind utilizată metoda de amortizare accelerată;

- suma de Z lei a fost înregistrată ca și cheltuială deductibilă, deși această sumă reprezintă impozit pe venit.

De asemenea, contribuabila nu a înregistrat în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți în totalitate sumele virate de CAS pentru cabinetul medical regăsite de către organele de control în extrasul de cont nr. 14/2008 (Z lei) și nu a declarat toate veniturile înregistrate (Z lei) veniturile realizate fiind în sumă totală de Z lei.

Potrivit declarației speciale depusă pe anul 2009, contestatoarea a înregistrat în evidența contabilă un venit brut de Z lei, cheltuieli deductibile de Z lei, respectiv un venit net în sumă de Z lei.

Din totalul cheltuielilor înregistrate în sumă de Z lei, au fost considerate nedeductibile următoarele:

- suma de Z lei reprezentând impozit pe venit;
- suma de Z lei reprezentând cheltuieli cu combustibili auto;

- suma de Z lei reprezintă cheltuieli înregistrate pentru care contribuabila nu a putut prezenta documente justificative.

De asemenea, contribuabilei i-au fost acordate cheltuieli deductibile în sumă de Z lei ca amortizare anuală legală pentru autoturism și de Z lei ca amortizare anuală legală a calculatorului.

În urma recalculării bazei impozabile și a impozitului pe venit pe perioada verificată organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina Cabinetului medical individual X o diferență de impozit pe venit de plată în sumă de Z lei anii 2007 și 2008 și impozit în minus în sumă de Z lei pentru anul 2009.

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit datorat au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2008 –2011 și penalități de întârziere în sumă de Z lei.

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

Cabinetul medical individual X cu sediul în Z, str. Z nr. Z, jud. Z, are activitatea principală de medic de familie, își desfășoară activitatea în baza Autorizației de liberă practică nr. Z eliberată de Direcția de Sănătate Publică a județului Z, cod CAEN Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe asupra obligațiilor fiscale în sumă totală de Z lei reprezentând diferență de impozit pe venit pe anii 2007 și 2008 și majorări și penalități de întârziere aferente stabilite de plată pentru Cabinetul medical individual X ca urmare a reîntregirii veniturilor realizate cu sume încasate prin bancă neînregistrate în evidența contabilă și venituri nedeclarate și a neadmiterii la deducere a unor cheltuieli nedeductibile.

În fapt, Cabinetul medical individual X din Z a înregistrat în perioada 2007 - 2009 în evidența contabilă cheltuieli care nu îndeplinesc condițiile legale pentru a putea fi considerate deductibile, adică nu respectă regulile privind amortizarea mijloacelor fixe, nu au la bază documente justificative sau nu se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile și de asemenea a diminuat venitul brut realizat și baza impozabilă cu sumele încasate prin contul bancar al cabinetului și neînregistrate în evidența contabilă.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 24 alin.(1), (2), (6) și (11) și ale art. 48 alin.(1), (2), (4) și (7) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată că:

”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;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

(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.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;

[...]

(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:

c) impozitul pe venit datorat prezentului titlu, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate;

[...]

1¹) în perioada 1 mai 2009 – 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”, 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 efectuată 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 achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus, contestatoarea avea posibilitatea de a recupera cheltuielile efectuate cu achiziționarea mijloacelor fixe (calculator și autoturism) prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care au fost achiziționate, respectiv puse în funcțiune, iar la determinarea venitului brut avea obligația de a evidenția în Registrul jurnal de încasări și plăți totalitatea sumelor încasate atât în numerar cât și prin virament bancar conform extraselor de cont anexate la dosar și de a declara la organul fiscal în vederea impozitării toate veniturile înregistrate pe perioada verificată.

De asemenea, cheltuielile efectuate pentru care nu au fost prezentate documente justificative care să dovedească că au fost efectuate în folosul activității (Z lei în 2007, Z lei în 2008 menționate în contestație, Z lei în 2009), precum și cele care nu se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile (combustibil, impozit pe venit), nu sunt cheltuieli deductibile la calculul venitului net impozabil.

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.

Pe cale de consecință, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au recalculat venitul net impozabil anual prin excluderea unor cheltuieli nedeductibile, acordarea amortizării legale a mijloacelor fixe și reîntregirea venitului brut realizat cu veniturile încasate, rezultând de plată pentru Cabinetul medical individual X o **diferență de impozit pe venit în sumă de Z lei aferentă anilor 2007 și 2008.**

Referitor la invocarea din contestație privind amortizarea accelerată a autoturismului achiziționat în primul an după cumpărare (50%) considerând că mijloacele de transport sunt incluse în grupa 2 a mijloacelor fixe la fel ca echipamentele tehnologice, precizăm că aceasta nu se susține deoarece autoturismele sunt tratate distinct și în catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2.139/ 2004 și nu pot fi asimilate cu echipamentele tehnologice, mașini, unelte și instalații, singurele mijloace fixe care pot fi amortizate accelerat potrivit prevederilor exprese ale art. 24 alin.(6) lit. b) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal.

În ce privește **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 “accesorium 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, unde se prevede 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.”

În legătură cu **contestația formulată împotriva Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**, precizăm că aceasta este de competența Activității de Inspecție Fiscală Z în calitate de organ emitent în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

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

