

Decizia nr. 233 emisa de DGFP Hunedoara in anul 2010

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată cu adresa nr.X de către Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulate de **Cabinet Medical Asociați X**, cu sediul în X, referitoare la DECIZIA DE IMPUNERE 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 nr.Xemisă de Activitatea de inspecție fiscală, privind suma de **X lei reprezentând:**

- **X lei - impozit pe venit**
- **X lei - majorări de întârziere aferente**

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Văzând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este competentă să soluționeze cauza.

I. Prin contestația formulată, Cabinet Medical Asociați X, susține următoarele:

Prin suportarea pe cheltuieli a contravalorii investiției pentru achiziționare autoturism și laptop, organul de control a încadrat eronat această plată la art.24 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, arătând faptul că, prevederile art.24 alin.16 exceptează de la regula generală a amortizării, cabinetele medicale care beneficiază de o facilitate din partea legiutorului, respectiv, deducerea integrală a cheltuielilor aferente achiziționării mijloacelor fixe, o dată cu punerea lor în funcțiune.

De asemenea, contestatorul arată faptul că, organul de inspecție fiscală a aplicat metoda de amortizare degresivă, deși se putea aplica și metoda accelerată, iar autoturismul are durata de funcționare între 4 și 6 ani, iar organul de inspecție fiscală a calculat amortizarea la durata de 5 ani a mijlocului fix.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Perioada verificată : X.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că au fost efectuate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă totală de X lei, reprezentând contravaloarea achiziționării de mijloace fixe (autoturism și laptop).

Conform art.48 alin.7 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: ***Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă ... (7) Nu sunt cheltuieli deductibile:***

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

Recuperarea acestora se face aplicând amortizarea conform art.24 alin.1, alin.6 lit.c) și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În cauză, s-a procedat la calculul amortizării legale, fiind inclusă pe costuri și admisă la deducere doar amortizarea legală.

Consecința fiscală a încălcării prevederilor legale menționate mai sus, constă în stabilirea în timpul inspecției fiscale a unei diferențe la impozitul pe venit în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de X lei.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele invocate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

CMA X din X are ca și obiect de activitate “Activități de asistență medicală ambulatorie, ortopedie și traumatologie, chirurgie generală” încadrate în clasa CAEN – 8512 și cod de identificare fiscală X

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe asupra legalității măsurii dispuse de organul de inspecție fiscală în sarcina Cabinetului medical privind neadmiterea ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe

venit pe anul X a cheltuielilor în sumă totală de X lei aferente achiziționării de mijloace fixe (autoturisme și laptopuri), în condițiile în care mijloacele fixe sunt amortizabile începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

*In fapt, așa cum se arată și în contestație, la nivelul perioadei supuse verificării, contestatorul a achiziționat mijloace fixe și considerând că beneficiază de prevederile art.24 alin.16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, contestatorul a suportat integral la nivelul perioadei supuse verificării, *contravaloarea mijloacelor fixe achiziționate, în sumă de X lei.**

Urmare inspecției fiscale privind verificarea modului de constituire a impozitului pe venit, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

- în luna X s-a achiziționat un laptop în valoare de X lei, suportându-se integral contravaloarea acestuia pe cheltuieli;
- în luna X, se înregistrează direct pe cheltuieli, diferența amortizării autoturismului achiziționat în anul X, la nivelul sumei de X lei (față de X lei – amortizare aferentă anului X);
- în luna X, s-a achiziționat un alt autoturism în valoare de X lei, suportându-se integral contravaloarea acestuia pe cheltuieli;
- în luna X s-a achiziționat un laptop în valoare de X lei, suportându-se integral contravaloarea acestuia pe cheltuieli;

Astfel, în determinarea venitului impozabil, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul amortizării legale, întrucât atât autoturismul cât și laptopul reprezintă un mijloc fix amortizabil și sunt cheltuieli deductibile, cheltuielile cu amortizarea.

In drept, prevederile legale din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare perioadei supuse soluționării, stipulează:

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.

[...]

(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 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:**

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;

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

În speța, se reține că, cheltuiala totală în sumă de X lei, efectuată la nivelul perioadei supuse verificării, reprezentând contravaloare achiziționare mijloace fixe, trebuia recuperată prin deducerea amortizării potrivit dispozițiilor de mai sus și nu prin includerea integrală pe costuri a valorii acestora.

Cu privire la susținerea contestatorului, potrivit căreia beneficiază de prevederile art.24 alin.16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, **prevederile punctului 38** din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 de aplicarea **articolului 48** *Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă* din **Titlul III al Codului fiscal**, astfel cum au fost modificate prin Hotărârea Guvernului nr.84/2005, stipulează:

38. “Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:
- **cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz;...”**

Din textul de lege invocat mai sus, se reține intenția expresă a legiuitorului de a condiționa acordarea *facilității privind deducerea integrală a valorii mijloacelor fixe* de contribuabilii care investesc în mijloace fixe destinate *funcționării cabinetelor medicale*, **după caz**, în cauza supusă soluționării, cheltuielile cu achiziționarea de autoturisme și laptopuri nu reprezintă mijloace fixe amortizabile fără de care cabinetul nu s-ar putea înființa și funcționa.

Astfel, cheltuielile privind achiziționarea de autoturisme și laptopuri, mijloace fixe conexe actului medical, sunt deductibile limitat, în sensul limitării deductibilității acestora la nivelul amortizării calculată cu respectarea prevederilor legale.

În aceste condiții, coroborat cu textele de lege mai sus enunțate, se reține că, cabinetul medical nu poate beneficia de facilitățile acordate prin prevederile art.24 (16) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv suportarea integrală pe cheltuieli a contravalorii achiziționării mijloacelor fixe.

Prin urmare, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la modificarea bazei de impunere, prin majorarea acesteia cu contravaloarea achiziționării de mijloace fixe, suportate integral pe cheltuieli la nivelul anilor X, și, concomitent, diminuarea acesteia prin deducerea normelor de amortizare conform prevederilor legale aplicabile speței.

Referitor la susținerea contestatorului potrivit căreia, organul de inspecție fiscală a aplicat metoda de amortizare degresivă, deși se putea aplica și metoda accelerată, se reține faptul că:

Art.24 “Amortizarea fiscală.

... (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**”.

În aceste condiții, coroborat cu textul de lege mai sus enunțat, se reține că, pentru metoda de amortizare accelerată, poate opta doar contribuabilul care achiziționează echipamente tehnologice și computere și echipamente periferice ale acestora.

Afirmația contestatorului conform căreia, autoturismul are durata de funcționare între 4 și 6 ani, iar organul de inspecție fiscală a calculat amortizarea la durata de 5 ani a mijlocului fix, **în condițiile în care**, în contabilitate nu s-a dat curs unei decizii prin care se opta pentru una din metodele de amortizare acceptate de lege, **nu poate fi reținută** în soluționarea favorabilă a contestației.

Conform prevederilor art.24 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

(8) *“În cazul metodei de amortizare degresivă, amortizarea se calculează prin multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu unul dintre coeficienții următori:*

a) 1,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 2 și 5 ani;...”

coroborat cu prevederile Hotărârii Guvernului nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, care încadrează la codul 2.3.2.1. *“Mijloace de transport pentru persoane – 2.3.2.1.1. - autoturisme,...”* pentru care durata normală de funcționare este cuprinsă între 4 și 6 ani.

Având în vedere prevederile legale citate și ținând cont de faptul că **contestatorul nu a aplicat pentru mijlocul fix nicio metodă de amortizare**, în condițiile în care cheltuielile privind achiziționarea de autoturisme sunt deductibile limitat la nivelul amortizării și durata normală de funcționare pentru mijloacele fixe care se încadrează la codul 2.3.2.1. *“Mijloace de transport pentru persoane – 2.3.2.1.1. - autoturisme,...”* este cuprinsă între 4 și 6 ani, influențând astfel calculul venitului impozabil, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea amortizării mijlocului fix menționat pentru o durata normală de funcționare de 5 ani.

In ceea ce privește invocarea Legea nr.400 din 30 octombrie 2006 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.124/1998 privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale, și care potrivit susținerilor contestatoarei, este un alt act normativ care întărește *„deducerea sau scăderea integrală de la data punerii în funcțiune a cheltuielilor cu investițiile la cabinetele medicale”* se rețin următoarele:

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la CAP.1 Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal, art.1 prevede;

Art.1 “Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

... (3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal. [...]”

In consecință, pentru motivele expuse, urmează a se respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată de petentă împotriva Deciziei

de impunere nr.Xpentru suma de X lei, reprezentând diferențe de impozit pe venit și accesorii aferente.

Având în vedere prevederile art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea contestației formulată de **Cabinet Medical Asociați X din X**, împotriva DECIZIEI DE IMPUNERE 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 nr.Xemisă de Activitatea de inspecție fiscală, privind suma de **X lei reprezentând:**

- **X lei - impozit pe venit**
- **X lei - majorări de întârziere aferente.**

Prezenta poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la comunicare.

Director Executiv