



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Hunedoara



Str. Avram Iancu, bl. H3, parter,
 Deva, jud.Hunedoara,
 Tel: +0254 21 95 44 int.204
 Fax:+0254 23 27 97

Decizia nr 128 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 formulată de **CMI X**, cu sediul în 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.X** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, care vizează suma de **Xlei reprezentând:**

- **Xlei - impozit pe venit stabilit suplimentar**
- **Xlei - 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 contestație, CMI X din X, solicită rectificarea deciziei de impunere pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru suma de Xlei și majorările de întârziere aferente în sumă de Xlei, susținând următoarele în legătură cu cheltuielile nedeductibile, stabilite de inspecția fiscală:

In urma inspecției fiscale a reieșit faptul că, din valoarea cheltuielilor înregistrate în anul X și anul X, suma de Xlei reprezentând

cheltuieli aferente investițiilor de natura bunurilor amotizabile efectuate la punctul de lucru al contribuabilului, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

Organul de inspecție fiscală arată că au fost încălcate prevederile art.24 alin.11 lit.c) și art.48 alin.7 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, organul de inspecție fiscală a diminuat cheltuielile deductibile cu suma de X lei și au fost luate în calculul cheltuielilor deductibile, cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe aferente investițiilor, respectiv suma de X lei la nivelul anului X și suma de X lei la nivelul anului X.

Cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe de X lei și X lei, s-au determinat luându-se în calcul durata de amortizare de 5 ani, adică perioada X, respectiv de 4 ani, adică perioada X, durată stabilită de organul de inspecție fiscală în baza contractului de închiriere nr.X prelungit prin acte adiționale.

După cum reiese din Contractul de închiriere autentificat sub nr.X "perioada de închiriere începe cu data de X până la data de X, cu posibilitatea de prelungire la expirarea termenului" ... contractul încetează de drept la data expirării contractului".

La data efectuării lucrărilor de investiții perioada de închiriere expiră la finele anului și conform cu cele înscrise în Actele adiționale, prelungirea perioadei de închiriere făcându-se prin Actul adițional nr.X, Actul adițional nr.X...

Prin urmare, contestatoarea consideră nejustificat termenul stabilit de organul de inspecție fiscală de 5 ani, respectiv de 4 ani, contractul de închiriere având un termen imperativ, foarte clar.

În condițiile în care se calculează amortizarea pe 5 ani, respectiv pe 4 ani, acest termen contravine termenelor contractuale ferme, respectiv un an.

Astfel, contestatoarea solicită recalcularea venitului net impozabil pe anul X6 cu suma de X lei (X lei cheltuielile cu amortizarea anului 2006 mai puțin X lei amortizarea stabilită de organul de inspecție fiscală) și a venitului net impozabil pe anul X cu suma de X lei (11.250 lei cheltuielile cu amortizarea anului X mai puțin X lei amortizarea stabilită de organul de inspecție fiscalăcontrol).

Concluzionând, contestatoarea susține că, durata de amortizare a fost stabilită de inspecția fiscală pe 5 ani pentru investiția efectuată în anul X și pe 4 ani pentru investiția efectuată în anul X fără prezentarea vreunui argument legal în acest sens.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Cu privire la modul de calculare, constituire, înregistrare și declarare a impozitului pe venit - perioada verificată: X:

Pentru anul X și anul X, în urma efectuării verificării, au fost constatate cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de X lei reprezentând investiții de natura bunurilor amortizabile.

Au fost încălcate prevederile art.24 alin.11 lit.c) și art.48 alin.7 lit.i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru stabilirea venitului net aferent anilor X și X, în conformitate cu prevederile art.4 lit.a) și d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, au fost luate în calculul cheltuielilor deductibile, cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe aferente investițiilor, astfel:

Valoare investiție	Durata de amortizare	Valoare cheltuieli amortizare anuale
X	X	X

Astfel, organul de inspecție fiscală a modificat baza impozabilă a impozitului pe venit, fiind majorată cu contravaloarea investițiilor de natura bunurilor amortizabile (mai puțin cu contravaloarea cheltuielilor cu amortizarea).

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

Ca urmare a inspecției fiscale, a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar nr.X, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, prin care s-au stabilit în sarcina petentului obligații fiscale în sumă X lei reprezentând:

- X lei - diferență impozit pe venit pe anii X
- X lei - majorări de întârziere aferente

Decizia de impunere a fost contestată parțial de către petent pe motivul că organul de inspecție fiscală, în mod nejustificat a stabilit durata de amortizare pe 5 ani, respectiv pe 4 ani, în condițiile în care, contractul de închiriere are termen imperativ, foarte clar de un an.

Cauza supusă soluționării este legalitatea măsurii dispusă de organele de inspecție fiscală de a încadra suma de X lei ca și cheltuială nedeductibilă fiscal în anul X și anul X, în condițiile în care valoarea lucrărilor de investiții efectuate se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării pe perioada contractului și începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

In fapt, la nivelul anului X între X și X din X, în calitate locatori și X, medic titular al cabinetului medical individual, în calitate de locatar, s-a încheiat **Contractul de închiriere autentificat sub nr.X, al cărui obiect îl constituie **închirierea imobilului în care funcționează cabinetul medical individual.****

Perioada de închiriere începe cu data de X până la data de X cu posibilitatea de prelungire la expirarea termenului.

In baza clauzei din contractul de închiriere, contestatoarea a încheiat următoarele acte adiționale:

- Actul adițional nr.X, perioada de închiriere se prelungește până la X;
- Actul adițional nr.X, perioada de închiriere se prelungește până la X;
- Actul adițional nr.X008, perioada de închiriere se prelungește până la X;
- Actul adițional nr.X, perioada de închiriere se prelungește până la X;
- Actul adițional nr.X, perioada de închiriere se prelungește până la X;

La nivelul anului X și X, **Cabinet Medical Individual X din X**, a înregistrat cheltuieli cu investițiile efectuate (tâmplărie PVC și aluminiu), astfel:

- factura fiscală nr.XX lei

.....

Cheltuielile aferente acestui cabinet au fost înregistrate în evidența contabilă a cabinetului, acestea fiind considerate deductibile fiscal la data efectuării lor, considerându-se că la data efectuării lucrărilor de investiții, perioada de închiriere expiră la finele anului.

Urmare inspecției fiscale privind verificarea modului de constituire a impozitului pe venit, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul amortizării pe o durată de 5 ani , respectiv de 4 ani, întrucât perioada de închiriere a fost prelungită până la X și investițiile efectuate pentru Cabinet medical, care face obiectul contractului de închiriere, reprezintă mijloace fixe amortizabile, fiind deductibilă doar cheltuiala 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.

(...)

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;

(...)

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;

(...)

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;”

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:[...]”

Conform prevederilor legale sus citate, **Cabinet Medical Individual X din X**, recuperează cheltuiala cu lucrările de investiții efectuate la spațiul închiriat, prin deducerea amortizării fiscale “*pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare*”.

În aceste condiții, se reține că pentru suma de X lei, înregistrată de petentă, aceasta are obligația de a calcula și deduce amortizarea aferentă acesteia, conform prevederilor legale aplicabile, petenta putând recupera această cheltuială prin metoda amortizării pe perioada contractului și începând cu luna următoare celei în care s-a realizat investiția.

În raport cu cele arătate mai sus, se reține că la calculul impozitului pe venit, organele de inspecție fiscală trebuiau să influențeze venitul impozabil cu cheltuielile cu amortizarea investiției făcute în anul 2006 și anul 2007, și recuperată pe perioada rămasă din contractul de închiriere și ținând cont de prevederile punctului 70² din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

“În aplicarea prevederilor lit.c) a alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.”

În aceste condiții, față de cele reținute, coroborate cu textele de lege invocate și având în vedere prevederile art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Soluții asupra contestației

(3) 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” urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr.X.

Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, prevede:

102.5. “In cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o alta echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

De asemenea, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează:

12.7. “Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Desființarea parțială a 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 organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, care vizează suma de Xlei reprezentând:

- **Xlei - impozit pe venit stabilit suplimentar**
- **Xlei - majorări de întârziere aferente**

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

Director Executiv

