

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

DECIZIA nr. 67

din data de 08.06.2006

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice asupra aspectelor cuprinse in contestatia formulata de catre P.F. , in calitate de fost posesor al Autorizatiei de functionare pentru Asociataie familiala.

Petentul contesta deciziile de impunere anuala pentru veniturile realizate pe anii 2003 si 2004, emise in baza Raportului de inspectie fiscala intocmit cu ocazia inspectiei fiscale efectuate asupra activitatii desfasurate de A.F. Contestatia are ca obiect **cheltuieli nedeductibile** , din care:

- cheltuieli de natura salariala aferenta anului 2003;
- cheltuieli de natura salariala aferenta anului 2004;
- impozit pe venit retinut aferent anului 2004;
- comisionul CEC pe anul 2004;

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.176, art.177 si art.179 din O.G. nr.92/24.12.2003, republicata, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de P.F.

I. Petenta solicita a se reanaliza cheltuielile neacceptate pe anul 2003 precum si pe anul 2004, reprezentand salariul membrului asociat, impozitul retinut si comisionul CEC.

In sustinerea contestatiei, petentul prezinta urmatoarele argumente:

1). Salariul membrului asociat si cheltuielile aferente le-a platit in baza contractului individual de munca, care este legal si pentru care nu poate fi facut culpabil. Contractul l-a incheiat in urma consultarii cu inspectorii de la ITM Cluj, osciland intre "conventie civila" si "contract de munca".

2). In perioada functionarii asociatiei, la unele obiectii ale A.F.P, petentul a solicitat la ITM, raspunsuri daca trebuie sa anuleze contractul de munca al asociatului si de fiecare data i s-a raspuns ca este in legalitate, intrucat, medicii veterinari practica profesie exceptata de la prevederile Legii nr.507/2001, art.1, pct.3.si poate avea angajati (anexa 5).

De asemenea, a solicitat consultanta la D.G.F.P si i s-a raspuns ca Legea nr. 592/22.12.2003 care modifica si completeaza Legea nr.160/1998, da dreptul medicilor veterinari sa angajeze orice persoana in baza certificatului de inregistrare a cabinetului medical veterinar (anexa 4).

3).Legea 592/2003, la art.25, al.1 si 2, prevede dreptul medicilor veterinari organizati in cabinete medical veterinare, sa aiba salariati, colaboratori sau orice alta categorie de personal (anexa 4). Petentul prezinta avizul de libera practica (anexa 7), iar in certificatul de inregistrare a cabinetului medical-veterinar (anexa 6) este inscris si un asociat.

4). Considera ca nu este corect si leagl sa fie impozitat de doua ori pentru aceeasi categorie de venit.

5). Petentul afirma ca AFP si ITM trebuia sa il avertizeze atunci cand a depus declaratiile cu privire la obligatiile salariale, daca a functionat ilegal.

II. Din Raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziilor de impunere, rezulta urmatoarele:

Cu privire la salariul membrului asociat, impozitul retinut si comisionul CEC, in suma de ...pentru anul 2003 si in suma de... pentru anul 2004, nu au fost considerate cheltuieli deductibile in baza cap.4, art.53 si 56 din OG nr.7/2001, privind impozitul pe venit , art.92 din Legea 571/2003 privind codul de procedura fiscala si Legea 592/2003-privind organizarea si exercitarea profesiei de medic veterinar.

Membrul asociat al asociatiei familiale are stabilite veniturile prin contractul de asociere, conform caruia veniturile si cheltuielile au fost distribuite in cote parti egale, respectiv 50%-50%.

III. Luand in considerare constatările organelor de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de către organele de control, se retin următoarele:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili dacă cheltuielile de natura salariala, impozitul retinut și comisionul CEC efectuate de asociatia familiala pot fi considerate cheltuieli deductibile la calculul venitului net realizat de aceasta, în condițiile în care asociatia a desfășurat "activități veterinare" exercitate în baza Legii speciale nr. 160/1998 pentru organizarea și exercitarea profesiei de medic veterinar, cu modificările ulterioare.

În fapt, petentul a detinut Autorizația de funcționare, eliberată în baza DL.nr.54/1990, asociație familială, având ca obiect de activitate "ACTIVITĂȚI VETERINARE", autorizație care a fost anulată cu data de.01.2005 conform adresei emisa de Primaria .

Asociația a fost compusă din- titularul asociației și membru asociat.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în suma de pentru anul 2003 și în suma de pentru anul 2004, reprezentând salariu necuvenit acordat membrului asociat al asociației familiale, motivând că acesta are stabilite veniturile prin contractul de asociere.

În esență, petentul susține că medicii veterinari practică profesie exceptată de la prevederile Legii 507/2002, aceștia desfășurând activitate în baza Legii speciale 160/1998 completată și modificată de Legea 592/2003 care da dreptul medicilor veterinari să angajeze orice persoană în baza certificatului de înregistrare a cabinetului medical-veterinar.

Prevederile **Legii 507/2002**, publicată în M.Of. 582/06.08.2002, privind organizarea și desfășurarea unor activități economice de către persoane fizice, (ce abroga DL54/90-în baza căreia petenta a obținut Autorizația de funcționare) la **art.1, al. (2)** stipulează: "*Prevederile prezentei legi nu se aplică persoanelor fizice care au dreptul de a exercita profesii în baza unor legi speciale*".

Conform **Anexei 1 din HG nr. 58/23.01. 2003** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.507/2002, profesia de MEDIC VETERINAR se desfășoară în baza Legii speciale nr. 160/1998 pentru organizarea și exercitarea profesiei de medic veterinar, cu modificările ulterioare.

Prevederile Legii nr.160/1998, la art.25, al.(1)precizează:"*Medicii veterinari liber-profesioniști își pot desfășura activitatea independent, ca persoane fizice sau ca persoane juridice*", iar Legea nr. 592din 22 decembrie 2003 privind modificarea și completarea Legii nr. 160/1998, la **Art. 25[^]1**, al.(2) prevede ca: "*În formele de organizare a profesiei prevăzute la alin. (1) își exercită profesia medicii veterinari titulari sau asociați, care pot avea ca salariați ori colaboratori medici veterinari sau orice altă categorie de personal*".

Având în vedere dispozițiile legale menționate mai sus, se retine că pe perioada 2003-2004, în baza Legii speciale nr.160/1998 pentru organizarea și exercitarea profesiei de medic veterinar titular, cu modificările ulterioare, petentul a exercitat activități independente, respectiv activități de liberă practică medicală.

În drept, în ce privesc cheltuielile de natura salariala, impozitul retinut și cheltuielile cu comisioanele efectuate în cadrul activităților independente, pentru anul 2003 sunt aplicabile prevederile **art.16, al.(2) din O.G. nr.7/2001**-privind impozitul pe venit coroborate cu prevederile **art.16, al.(2), punctul 2 din H.G nr. 54/16.01.2003** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G.nr. 7/2001, iar pentru anul 2004, sunt aplicabile dispozițiile **art.49, al.(4) din Legea nr.571/2003-privind Codul fiscal coroborate cu dispozițiile pct. 53 și pct.54 de la Cap.II-Venituri din activități independente din HG 44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003-privind Codul fiscal, potrivit cărora:

"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 regulilor prevăzute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanță (art. 49 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.

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu: [...]

- **cheltuielile cu comisioanele și cu alte servicii bancare;**[...]

- **cheltuieli de natură salarială;**

- **cheltuielile cu impozitele, taxele, altele decât impozitul pe venit;**

- **cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurările sociale, pentru constituirea Fondului pentru plata ajutorului de șomaj, pentru asigurările sociale de sănătate, precum și alte contribuții obligatorii pentru contribuabil și angajații acestuia;**[...]"

În temeiul prevederilor legale citate mai sus și având în vedere documentele existente la dosar, respectiv Contractul individual de muncă înregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă sub nr. încheiat între angajatorul - medic titular al AF si..N.P.. în calitate de angajat pentru a presta activități sanitare veterinare precum și raportul de inspecție fiscală împreună cu anexele, se rețin următoarele:

- în ce privesc cheltuielile de natură salarială în suma de... efectuate pe anul 2003 și în suma de ... efectuate pe anul 2004 precum și comisionale CEC în suma de lei aferente anului 2004, se constată că sunt îndeplinite condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, întrucât, sunt cheltuieli efective și justificate cu documente efectuate în interesul direct al activității și cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

- de altfel, se observă că, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit și a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, a dat ca exemplu "cheltuielile de natură salarială" și "cheltuielile cu comisioanele" ca fiind cheltuieli deductibile la stabilirea venitului net din activități independente.

Pe de altă parte, analizând deciziile de impunere anuală ale angajatului, se constată că, prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor salariale din venitul brut obținut din activitatea independentă, veniturile de natură salarială sunt impozitate de două ori, întrucât, acestea din urmă se regăsesc atât în venitul net din activitatea independentă (determinat ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile), cât și ca venituri salariale, ambele categorii de venituri fiind cuprinse la calculul venitului anual global impozabil și a impozitului pe venitul anual global..

În ce privesc cheltuielile cu impozitul pe venit în suma de ... lei efectuate în anul 2004, având în vedere dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că, acestea nu sunt cheltuieli deductibile la stabilirea venitului net din activități independente.

Fata de cele arătate mai sus, pe de-o parte, contestația formulată de petent urmează să apară ca întemeiată pentru suma reprezentând: cheltuielile de natură salarială în suma de lei aferente anului 2003 și în suma de aferente anului 2004 precum și cheltuielile cu comisionale CEC în suma de aferente anului 2004, întrucât, în temeiul dispozițiilor legale enunțate prin prezenta, acestea sunt deductibile la stabilirea venitului net din activități independente, iar pe de altă parte, contestația apară ca neîntemeiată pentru suma reprezentând cheltuieli cu impozit pe venit reținut de la angajat pe anul 2004.

Prin urmare, se impune **desființarea Deciziilor de impunere anuală pentru veniturile realizate pe anii 2003 și 2004, emise pe baza Raportului de inspecție fiscală**, urmând ca organul fiscal, în emiterea de noi decizii, să aibă în vedere strict considerentele prezentei decizii de soluționare, măsura de desființare fiind întemeiată pe baza prevederilor **art.186, alin.(3), din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat**, care precizează:

"(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".

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor legale enunțate în cuprinsul prezentei coroborate cu dispozițiile **art.179-181 și art.186 din O.G. nr.92/2003**, privind Codul de Procedură Fiscală, republicat, se

DECIDE :

1.Desființarea Deciziilor de impunere anuală pentru veniturile realizate pe anii 2003 și 2004, emise de Administrația Finanelor Publice pe baza Raportului de inspecție fiscală, urmând ca unitatea fiscală, în

emiterea de noi decizii de impunere pe anii 2003 si 2004, va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

2.Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre: petent, Administratia Finantelor Publice

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.