

DECIZIA Nr.38 din 2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
Cabinet medical individual X din Drobeta Turnu Severin
înregistrata la D.G.F.P. Mehedinti sub nr. ...

Directia Generala a Finantelor Publice Mehedinti a fost sesizata de **Cabinet medical individual X din Drobeta Turnu Severin** cod numeric personal, avand domiciliul fiscal in Drobeta Tr. Severin, jud. Mehedinti, cu contestatia inregistrata la D.G.F.P. Mehedinti sub nr.....

Contestatia a fost formulata împotriva Deciziei de impunere nr..... privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala, Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice, din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Mehedinti in baza Raportului de inspectie fiscala, incheiat la data de 11.03.2010 si are ca obiect suma de lei, reprezentând :

- ... lei, impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar aferent anilor 2006 si 2007 ;

- lei, accesorii de plata aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar.

Contestatia a fost depusa în termenul legal prevazut de art.207, alin.(1) din Ordonananta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat.

Constatand ca în speta sunt îndeplinite dispozitiile art. 205, alin.(1) si art. 209, alin.(1), lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, Directia Generala a Finantelor Publice Mehedinti este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, **Cabinet medical individual X din Drobeta Turnu Severin** contesta Decizia de impunere nr..... privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata, de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual respectiv virarea la bugetul de stat a sumei de lei, reprezentand impozit pe venit si accesorii aferente, invocand faptul ca organul fiscal nu a tinut cont de prevederile Legii nr.

400/30.10.2006 care modifica si completeaza O.G nr. 24/1998, privind organizarea si functionarea cabinetelor medicale, sustinand ca in baza acestei legi a scazut din veniturile realizate, integral valoarea mijloacelor fixe odata cu punerea lor in functiune.

De asemenea, mai invoca si prevederile art.48 alin. 4 pct. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza referitor la conditiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse: "c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II, dupa caz", sustinand ca:

" In acest sens **dupa caz** consider ca legiuitorul a incadrat si exceptia pentru cabinete medicale la stabilirea impozitului pe venit, referitor la deducerea cheltuielilor cu mijloacele fixe achizitionate din veniturile realizate si nu prin amortizare. Acest caz este prevazut intr-o lege emisa in scopul de a nu da posibilitatea de interpretare asa cum a fost interpretat art. 24 alin. 16 din codul fiscal pana la aparitia legii 400/2006 ".

In concluzie solicita anulara obligatiilor stabilite suplimentar si accesoriile aferente .

II. Prin Decizia de impunere nr..... privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 11.03.2010, organele de control au stabilit in sarcina contestatoarei o diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar, in suma de lei si accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar in suma de lei.

In urma efectuarii inspectiei fiscale privind modul de stabilire a bazei impozabile pe venitul realizat din activitati independente in perioada anilor 2006 si 2007 au rezultat diferente de venit net suplimentar intre venitul net stabilit de organul de control si cel declarat de catre **Cabinet medical individual X din Drobeta Turnu Severin** dupa cum urmeaza :

Pentru anul 2006 inspectia fiscala a stabilit o diferenta de venit net suplimentar in suma de lei, constand in diferenta dintre lei reprezentand valoarea integrala a mijloacelor fixe achizitionate si puse in functiune si amortizarea fiscala cu drept de deducere, stabilita de inspectia fiscala, pentru mijloacele fixe achizitionate, in comparatie cu cea stabilita de contribuabil (.... lei - lei = lei).

Pentru anul 2007 inspectia fiscala a stabilit o diferenta de venit net suplimentara de ... lei, constand in inregistrarea pe cheltuieli deductibile a sumei de lei, reprezentand valoarea integrala a mijloacelor fixe achizitionate puse in functiune in loc sa inregistreze cheltuielile cu amortizarea fiscala aferente acestora. Astfel, organul de control a procedat la calculul amortizarii fiscale cu drept de deducere, rezultand suma de ... lei, fata de lei cat a calculat contribuabilul.

Urmare celor constatate de catre inspectia fiscala, aceasta a procedat si la recalcularea impozitului pe venitul net anual impozabil stabilit prin deciziile de impunere anuale, rezultand diferente de impozit pe venitul net pentru anii 2006-2007 stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala in suma totala de ... lei.

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar in suma totala de lei s-au calculat, in conformitate cu prevederile art.120, alin.1 si alin.7 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare majorari de intarziere in suma de lei.

III. Luând în considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare pe perioada supusa controlului se retin urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice este daca debitul stabilit de inspectorii din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Mehedinti în suma de ... lei, reprezentand impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar, si majorari de intarziere aferente sunt datorate de catre **Cabinet medical individual X din Drobeta Turnu Severin** bugetului general consolidat al statului.*

In fapt, in urma efectuarii inspectiei fiscale privind modul de stabilire a bazei impozabile pe venitul realizat din activitati independente in perioada 01.01.2005-31.12.2008 au rezultat diferente de venit net suplimentar intre venitul net stabilit de organul de control si cel declarat de catre **Cabinet medical individual X din Drobeta Turnu Severin**, constand in inregistrarea pe cheltuieli deductibile a valorii integrale a mijloacelor fixe achizitionate si puse in functiune in loc sa inregistreze amortizarea fiscala.

Fata de cele mai sus mentionate, precum si de celelalte documente depuse la dosarul contestatiei, DGFP Mehedinti a solicitat un punct de vedere Ministerului Finantelor Publice prin adresa nr..... cu privire la situatia de fapt si de drept existenta.

Prin adresa nr. inregistrata la DGFP Mehedinti sub nr. ... MFP- Directia Legislatie Impozite Directe precizeaza:

” Referitor la adresa dvs nr. prin care ne solicitati punctul de vedere in cea ce priveste contestatia cabinetului medical individual X din Drobeta Turnu Severin, va facem cunoscut urmatoarele:

In conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare conditiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile pentru a fi deduse, sunt:

- a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente;
- b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite;
- c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II dupa caz;**

Cheltuielile de achizitionare sau de fabricare a bunurilor si a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar nu sunt cheltuieli deductibile, conform art. 48 alin. (7) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, acestea se deduc potrivit regulilor de amortizare prevazute la art. 24, Titlu II din Codul fiscal. ”

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 48, alin. (4), lit. c) si alin. (7) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza:

Art. 48 alin. (4) lit c) „ Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II dupa caz”.

Art. 48 alin. (7) lit. i) ” Nu sunt cheltuieli deductibile:

i) cheltuielile de achizitionare sau de fabricare a bunurilor si a drepturilor amortizabile din Registrul – inventar ”.

Regulile privind amortizarea prevazute in titlul II dupa caz sunt prevazute la art. 24 Amortizarea fiscala alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza:

(6)” Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determina conform urmatoarelor reguli:

a) in cazul constructiilor se aplica metoda de amortizare liniara;

b) in cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al masinilor, uneltelor si instalatiilor, precum si pentru computere si echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniara, degresiva sau accelerata;

c) in cazul oricarui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniara sau degresiva”.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 24 alin. (11) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza:

”(11) Amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza :

a) incepand cu luna urmatoare celei in care mijlocul fix amortizabil se pune in functiune ,, .

In contextul celor mentionate mai sus, avand in vedere dispozitiile anterior citate si documentele existente la dosarul cauzei, precum si adresa nr. a MFP-Directia Legislatie Impozite Directe, inregistrata la DGFP Mehedinti sub nr. ... se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina **Cabinetului medical individual X din Drobeta Turnu Severin** un venit net suplimentar in suma de ... lei caruia ii corespunde un impozit pe venit suplimentar in suma de lei aferent anilor 2006 si 2007, urmand a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere ca fiind neantemeiata.

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar in suma totala de lei s-au calculat, in conformitate cu prevederile art.120, alin.(1) din O.G.92/2003 privind

Codul de procedura fiscala republicat cu modificarile si completarile ulterioare majorari de intarziere in suma de lei.

In drept, art.120, alin.(1) precizeaza: „ Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Având în vedere ca nu se contesta modul de calcul al acestora, iar contestatia referitoare la baza de impunere asupra careia s-au calculat majorarile respective a fost respinsa, urmeaza a se respinge contestatia si pentru majorarile de intarziere aferente potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

Motivatia contestatoarei prin care se invoca ca « organul fiscal nu a tinut cont de prevederile legii nr 400/30.10.2006 care modifica si completeaza O.G nr. 124/1998, privind organizarea si functionarea cabinetelor medicale, unde la art. 9 alin. 1-1 este prevazut ca anumite cheltuieli (pentru perfectionare continua, investitii, dotari si alte utilitati necesare infiintarii si functionarii cabinetelor medicale) se scad din venituri”, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece achizitionarea unor astfel de bunuri reprezinta pentru Cabinetul medical individual X din Drobeta Turnu Severin **plati** in timp ce amortizarea este un element de cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, prevedere legislativa ce se regaseste si la pct.38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG. Nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare si pct 43 lit. c din Normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoane fizice aprobate prin OMFP nr.1040/2004.

De asemenea, nici invocarea art. 48 alin.4 lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei deoarece acest articol prevede in mod imperativ conditiile pe care trebuie sa le indeplinesca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse si anume:

“c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II, dupa caz”.

Contestatoarea a interpretat in mod eronat dispozitiile anterior citate, *”considerand ca prin expresia **“dupa caz”** legiuitorul a incadrat si exceptia pentru cabinete medicale la stabilirea impozitului pe venit, referitor la deducerea cheltuielilor cu mijloacele fixe achizitionate din veniturile realizate si nu prin amortizare, caz prevazut in Legea nr. 400/2006 emisa in scopul de a nu da posibilitatea de interpretare a art. 24 din codul fiscal”.*

Expresia **“dupa caz”** folosita de legiuitor in cuprinsul art. 48 alin. 4 lit c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se refera la regimul de amortizare pentru care poate opta un contribuabil cu privire la cele trei reguli (metode) de amortizare respectiv : amortizare liniara, degresiva sau accelerata dupa caz.

Totodata, nici motivatia prin care se sustine ca: "Acest caz este prevazut intr-o lege emisa in scopul de a nu da posibilitatea de interpretare asa cum a fost interpretat art. 24 alin. 16 din codul fiscal pana la aparitia legii 400/2006 " nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece contribuabilul urmare adresei sale, inregistrata la Ministerul Finantelor Publice-ANAF sub nr.910133/2007, a primit raspuns prin adresa nr. 3234/2007 din partea DGFP Mehedinti-Activitatea de metodologie precum ca : " Dispozitiile de la art.24 alin.(16) din Codul fiscal privind deducerea integrala din venituri a valorii mijloacelor fixe achizitionate pentru functionarea cabinetelor medicale la punerea in functiune a acestora privesc in mod indubitabil platitorii de impozit pe profit".

Cum, cabinetele medicale individuale sunt platitoare de impozit pe venit si nu de impozit pe profit, nu se aplica prevederile de la art.24 alin.(16) lit. c) din Codul fiscal, acest articol vizand doar cabinetele medicale infiintate conform Legii nr.31/1990 privind societatile comerciale, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare prevederile art. 9 alin.2 din O.G nr.124/1998 privind organizarea si functionarea cabinetelor medicale, modificat si completat prin Legea nr. 400/2006 **reglementeaza faptul ca aceste cabinete medicale individuale pot sa efectueze cheltuieli pentru perfectionare continua, investitii, dotari si alte utilitati necesare infiintarii si functionarii cabinetelor medicale, fara a preciza ca acestea sunt si deductibile din punct de vedere fiscal,** singurele acte normative care prevad cheltuielile deductibile sunt doar Codul fiscal si Normele metodologie de aplicare a codului fiscal.

Pe cale de consecinta, avand in vedere principiul de drept : « **unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie sa facem distinctie** » rezulta clar ca facilitatea de la art. 24 alin.(16) lit. c) din Codul fiscal este aplicabila numai platitorilor de impozit pe profit.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, coroborate cu art. 209, art. 210, si art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

D E C I D E

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere nr. de catre **Cabinet medical individual X din Drobeta Turnu Severin** pentru suma de lei, reprezentând :

- lei, diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, aferenta anilor 2006 si 2007.

- lei, obligatii fiscale accesorii de plata pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar calculate pana la data de 11.03.2010.