

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Neamț a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Neamț, prin adresa nr. .../....2012, înregistrată la direcția generală sub nr. .../....2012 cu privire la contestația formulată de **CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL Dr. X** având sediul fiscal în ..., cod de înregistrare fiscală, fiind reprezentată de doamna X, în calitate de administrator, având CNP și domiciliul în

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț sub nr. .../....02.2012, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..../.....01.2012** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../....01.2012 și are ca obiect măsura neadmiterii la deducere la stabilirea venitului impozabil a cheltuielilor în sumă ...lei, măsură ce a avut drept consecință stabilirea de obligații de plată suplimentare în sumă totală de ...lei, reprezentând:

- ... lei – impozit pe venit;
- ... lei – dobânzi aferente impozitului pe venit;
- lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../....01.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../....01.2012, respectiv data de 02.02.2012, potrivit confirmării de primire anexată la dosarul cauzei și data depunerii contestației la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț, respectiv 20.02.2012, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art. 207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Neamț este competentă să soluționeze contestația formulată de **CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL Dr. X** din

I. Petenta contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. .../....01.2012 emisă de Activitatea de Inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Neamț în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../....01.2012, prin care nu s-au admis la deducere la calculul venitului impozabil, printre altele, cheltuielile în sumă de ...lei, reprezentând cheltuieli cu întreținerea și repararea spațiilor luate în concesiune de la Primăria Răucești.

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț sub nr..../....2012, petenta precizează că cheltuielile în sumă de ...lei au fost făcute pentru reparații curente, în vederea obținerii autorizației de funcționare, respectiv: au fost înlocuite geamurile și ușile întrucât erau într-o stare avansată de degradare, au fost înlocuite parchetul, gresia și faianța, deoarece erau într-un stadiu avansat de uzură, au fost reparate sobele și instalația sanitară existente.

Contestatară precizează că aceste cheltuieli nu reprezintă investiții supuse regimului amortizării, cu atât mai mult cu cât începând cu anul 2012 legislația permite o nouă abordare a cheltuielilor realizate în scopul întreținerii, dotării și funcționării cabinetelor medicale.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..../....01.2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Neamț, organele de inspecție nu au admis la deducere la calculul venitului impozabil aferent anului 2009, cheltuielile în sumă de ...lei, stabilind

suplimentar de plata, printre altele, în sarcina **CABINETULUI MEDICAL INDIVIDUAL Dr. X** din ..., un impozit pe venit datorat pentru anul 2009 în sumă de ...lei la care au fost calculate obligații de plată accesorii în sumă totală de ...lei.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr..../....01.2012, suma de ...lei reprezintă cheltuielile cu investițiile efectuate la spațiul (cabinetul medical) luat în concesiune de la Primăria Răucești, reprezentând:

- ...lei - contravaloare factura nr....25.02.2009 reprezentând 1 ușă și 2 ferestre pvc;
- ... lei - contravaloare factura nr...../10.04.2009 reprezentând gresie și accesorii;
- lei - contravaloare factura nr...../27.04.2009 reprezentând plintă, colțare;
- lei - contravaloare factura nr...../30.04.2009 reprezentând materiale instalație electrică;
- lei - contravaloare factura nr...../04.05.2009 reprezentând gresie și distanțiere;
- lei - contravaloare factura nr...../30.05.2009 reprezentând 3 uși pvc, 3 pervaze și plase insecte;
- lei - contravaloare factura nr...../31.08.2009 reprezentând rigips, holșuruburi, silicon;
- lei - contravaloare factura nr...../31.08.2009 reprezentând materiale construcții (mortar, plasă, colțare);
- lei - contravaloare factura nr...../09.09.2009 reprezentând materiale construcții (var, ciment, faianță);
- lei - contravaloare factura nr...../17.09.2009 reprezentând materiale construcții (polistiren, cărămidă, șamotă).

Cu suma de ...lei au fost diminuate cheltuielile aferente anului 2009, deci majorată baza impozabilă aferentă impozitului pe venit cu această sumă, fiind admisă la deducere, la calculul venitului impozabil aferent anului 2009, suma de lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea investițiilor în sumă de ...lei.

La baza neadmiterii la deducere a cheltuielilor cu investițiile în sumă de ...lei, investiții efectuate la cabinetul medical luat în concesiune de la Primăria Răucești, au stat prevederile art.48 alin.(4) lit.c) și alin.(7) lit.i), art.24 alin.(1) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.38 lit.a) și pct.70² din H.G.nr.44/2004, lit.F pct.43 lit.c) și pct.44 lit.i) din O.M.F.P.nr.1040/2004.

III. Luand în considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului de inspecție fiscală, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada verificată, se rețin următoarele:

Prin cauza supusa solutionarii, Directia Generală a Finantelor Publice Neamt este învestită să se pronunte dacă cheltuielile în sumă de ...lei efectuate la spațiul luat în concesiune de CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL Dr. X de la Primăria Răucești, având destinația de cabinet medical, reprezintă lucrări de modernizare care majorează valoarea imobilului respectiv sau sunt lucrări de reparatii deductibile integral la data efectuării lor.

In fapt,

Prin Decizia de impunere nr..../....01.2012, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Neamt nu au admis la deducere cheltuielile cu investițiile în sumă de ...lei, efectuate în anul 2009, considerând deductibilă la stabilirea bazei impozabile aferente impozitului pe venit, cheltuiala cu amortizarea în sumă de lei, conform anexei nr.5 la Raportul de inspecție nr..../....01.2012, această măsură având ca implicație fiscală stabilirea unui impozit pe venit suplimentar aferent anului 2009 în sumă de ...lei la care au fost calculate obligații de plată accesorii în sumă totală de ...lei .

CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL Dr. X precizează că aceste cheltuieli în sumă de ...lei nu reprezintă investiții supuse regimului amortizării, întrucât acestea au fost făcute pentru reparații curente, în vederea obținerii autorizației sanitare de funcționare.

In drept,

Art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare stabilește Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă. În acest sens, alin. (4) precizează:

„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;”

Potrivit prevederilor punctului 38 din Normele metodologice date în aplicarea art.48 din Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,

„Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;

- cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de terți;

(...)

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

Potrivit prevederilor pct.7 lit.d) din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin OG nr.54/1997

„Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării [...]:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.”

În cadrul titlului II – Impozitul pe profit al Codului fiscal, la art. 24 sunt cuprinse reglementările privind amortizarea fiscală, respectiv:

„(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;

[...]

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

[...]

(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;

[...]

Avand in vedere faptul ca la stabilirea venitului net anual obtinut din profesii libere se aplica reglementarile privind amortizarea fiscala prevazute pentru calculul impozitului pe profit, prevederile O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, in vigoare pe perioada supusa verificării, sunt aplicabile si in cazul de față:

„Cheltuieli ulterioare

93. - Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

94. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se reține că sunt asimilate mijloacelor fixe supuse amortizării investițiile ulterioare efectuate la mijloace fixe în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, a gradului de confort și ambient în cazul imobilelor și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, ce se recuperează pe calea amortizării, iar cheltuielile cu reparațiile de orice fel ce au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate se recuperează integral la momentul efectuării lor prin includerea pe cheltuieli de exploatare.

Astfel, **trebuie făcută distincție între costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora și care trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată și investițiile efectuate la imobilizările corporale care au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali și obținerea de beneficii economice suplimentare față de cele estimate inițial, beneficii care se pot realiza și prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare, investițiile urmând a se recupera ulterior prin deduceri de amortizare.**

Organele de inspectie fiscala au considerat ca cheltuielile efectuate de CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL Dr. X au fost făcute in vederea modernizarii spatiului cu destinatia de cabinet medical, ce au avut ca **efect sporirea gradului de confort și ambient** – prin montarea de geamuri și uși pvc, a parchetului, a gresiei și a faianței, efectuarea lucrărilor de instalații electrice și sanitare, lucrări de reabilitare care au majorat valoarea imobilului, astfel ca deductibilă este cheltuiala cu amortizarea, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. 6 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, lucrările efectuate la spațiul concesionat, luate în ansamblu, având în vedere gradul ridicat de degradare a imobilului, după cum menționează contestatara, precum și faptul că petenta nu prezintă documente din care să rezulte că a avut loc o înlocuire a dotărilor uzate aferente imobilului cu altele noi de aceeași natură și calitate, reprezintă modernizări de natura investițiilor urmand a fi recuperate pe calea amortizării.

Sustinerea petentei ca aceste lucrari reprezinta lucrări pentru întreținerea și repararea spațiilor luate în concesiune de la Primăria Răucești, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat chiar contestatara recunoaste ca toate lucrările au fost efectuate în vederea obținerii autorizației sanitare de funcționare, fapt care indică în mod cert imbunatatirea starii initiale a spațiului concesionat prin sporirea gradului de confort și ambient.

Prin urmare, se reține că în mod legal organul de inspecție fiscală a procedat la majorarea bazei de impunere aferente impozitului pe venit cu valoarea investițiilor efectuate de către contribuabil în anul 2009 în sumă de ...lei, și, concomitent diminuarea acesteia prin deducerea cheltuielilor cu amortizarea în sumă de ... lei, aferente anului 2009, conform prevederilor legale aplicabile speței.

În contextul considerentelor prezentate mai sus, **urmeaza a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de către CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL Dr. X împotriva impozitului pe venit în suma de ...lei**, obligație fiscală suplimentară stabilită prin Decizia de impunere nr. .../...01.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere.

Referitor la obligațiile de plată accesorii în sumă de ...lei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2009 în sumă de ...lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. .../...01.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, menționăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Având în vedere că pentru impozitul pe venit în suma de ...lei a fost respinsă contestația ca neîntemeiată, conform principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, **urmeaza a se respinge contestația și pentru obligațiile de plată accesorii în sumă de ...lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.210, art.216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de către **CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL Dr. X** din comuna Răucești pentru obligațiile de plată suplimentare în sumă totală de ...lei, reprezentând:

- ...lei – impozit pe venit;
- ... lei – dobânzi aferente impozitului pe venit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit,

obligații stabilite prin Decizia de impunere nr. .../...01.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emisă de Acivitatea de inspecție fiscală Neamț.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul Neamț în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.