



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului ...



DECIZIA NR. 145 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2009

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a fost sesizată cu adresa nr..../...2009 de către Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **Cabinet Medical Individual X**, cu sediul în ..., str...., bl...., ap...., județul ..., 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..../...2009 emisă de Activitatea de inspecție fiscală, privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit aferent anilor 2005, 2006 și 2007
- ... 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 ... este competentă să soluționeze cauza.

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

Prin suportarea pe cheltuieli a contravalorii avansului și a ratelor plătite, conform contractului de leasing financiar nr..../...2005, organul de inspecție fiscală a încadrat eronat această plată la art.48 alin.5 lit.I și alin.7 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

(5) „Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

l) Cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile de amortizare și dobânzile pentru contractele de leasing financiar și societățile de leasing”.

(7) „Nu sunt cheltuieli deductibile:

i) Cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul – inventar”.

În baza contractului de leasing financiar nr..../...2005, proprietarul autoturismului este Societatea de leasing, iar Cabinet Medical

Individual X are numai drept de folosință până la achitarea completă a acesteia.

Autoturismul a fost înscris în "Registru inventar" după achitarea completă în luna decembrie 2007.

Contestatoarea, considerăm că niciuna din prevederile legale enunțate, nu se poate aplica în speța de față, întrucât organul de inspecție fiscală, nu a respectat prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.48 alin.4 lit.c, care stipulează: „să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II după caz”.

Această prevedere expresă și imperativă de a se respecta regulile privind amortizarea din titlul II, prevedere care se referă în art.24 alin.16 prin nominalizarea cabinetelor medicale care beneficiază de o facilitate din partea legiutorului față de alți contribuabili, este în contradicție cu interpretarea organului de inspecție fiscală.

Un alt act normativ care întărește susținerea, este Ordonanța Guvernului nr.124/1998 privind funcționarea cabinetelor medicale și care prevede faptul că: „Cheltuielile efectuate pentru perfecționare continuă, investiții, dotări și alte utilități necesare înființării și funcționării cabinetelor medicale, se scad din veniturile realizate”.

Concluzionând, petenta solicită anularea Deciziei de impunere pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit pe venit suplimentar și accesorii aferente și acceptarea deducerii cheltuielilor pentru investirea într-un autoturism în cadrul cabinetului medical, potrivit articolelor legale:

- Legea nr.571/2003 art.48 alin.4 lit.c privind respectarea regulilor privind amortizarea, prevăzute în titlul II după caz și art.24 alin.16, care privește mijloacele fixe destinate înființării și funcționării cabinetelor medicale și care se deduc integral de la data punerii în funcțiune.
- Legea nr.571/2003 art.25 care prevede că "amortizarea bunului ce face obiectul unui contract de leasing financiar se face de utilizator, prin deducerea cheltuielilor potrivit art.24".

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

Perioada verificată : 01.01.2005 - 31.12.2007.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că au fost efectuate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă totală de ... lei, reprezentând contravaloarea ratelor de leasing aferente unui autoturism marca ..., achiziționat în sistem de leasing financiar.

Conform art.48 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: „*Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:*

c) *să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;*”

De asemenea, potrivit art.48 alin.5 lit.l: „*Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:*

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv, cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile operațiunilor de leasing și societățile de leasing”.

Pentru justificarea deducerii acestor cheltuieli, contribuabilul a invocat prevederile Titlului II art.24 alin.(16) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal:

„Contribuabilii care investesc în mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de muncă și boli profesionale, precum și înființării și funcționării cabinetelor medicale, pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii în funcțiune sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol.”

În cauză, s-a procedat la calculul amortizării legale, fiind inclusă pe costuri și admisă la deducere doar suma de ... lei reprezentând 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 ... lei și accesorii aferente în sumă de ... 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:

CABINET MEDICAL INDIVIDUAL X din ... are ca și obiect de activitate “Activități de medicină generală” încadrate în clasa CAEN – 8512 și cod de identificare fiscală

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... este investită să se pronunțe asupra legalității măsurii dispuse de organul de inspecție fiscală în sarcina Cabinetului medical individual privind neadmiterea ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe venit pe anul 2005, 2006 și 2007 a avansului și ratelor în sumă totală de ... lei aferente achiziționării

unui autoturism în sistem leasing financiar, în condițiile în care autoturismul fiind mijloc fix este amortizabil 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 anului 2005, contestatoarea a achiziționat un autoturism în sistem de leasing financiar conform contractului de leasing nr..../...2005 încheiat cu SC R SRL

Considerând că beneficiază de prevederile art.24 alin.16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, contestatoarea a dedus integral la nivelul anilor 2005, 2006 și 2007, *contravaloarea avansului și contravaloarea ratelor lunare în sumă de ... lei*, pentru achiziționarea autoturismului în sistem leasing financiar.

Urmare inspecției fiscale privind verificarea modului de constituire a impozitului pe venit, organele de inspecție fiscală au luat în calcul la determinarea venitului impozabil, cheltuiala totală în sumă de ... lei reprezentând contravaloare avans și rate lunare pentru achiziționarea autoturismului în sistem leasing financiar ca și :

- cheltuială nedeductibilă suma de ... lei
- cheltuiala deductibilă în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală procedând la calculul amortizării legale, întrucât acesta reprezintă un mijloc fix amortizabil și sunt cheltuieli deductibile, cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar.

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.25 “Contracte de leasing.

(1) In cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operațional, locatorul are această calitate.

Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar și

de către locator în cazul leasingului operațional, **cheltuielile fiind deductibile, potrivit art.24.**

(2) In cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobanda , iar in cazul leasingului operational locatarul deduce chiria (rata de leasing).”

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:[...]

(5) **Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:**

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv **cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar**, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing.”

(7) **Nu sunt cheltuieli deductibile:**

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

De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

38. “Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria (rata de leasing) în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv **cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar**, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;”

În speța, se reține că, cheltuiala totală în sumă de ... lei, efectuată la nivelul anilor 2005, 2006 și 2007, reprezentând contravaloare avans și rate lunare privind achiziționarea unui autoturism în sistem leasing financiar, trebuia recuperată prin deducerea amortizării potrivit dispozițiilor de mai sus și nu prin includerea integrală pe costuri a valorii acestora.

Cu privire la susținerea contestatoarei, 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 *suspensă soluționării existând prevedere legală stipulată la aliniatul 5 litera l) al articolului 48 din Codul fiscal*, enumeră cheltuielile deductibile limitat printre care: *cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing*, 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, societatea contestatoare 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 avansului și ratelor lunare pentru achiziționarea autoturismului în sistem leasing financiar conform contractului de leasing nr..../...2005.

Prin urmare, se reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la modificarea bazei de impunere, prin majorarea acesteia cu contravaloarea avansului și a ratelor lunare privind achiziționarea unui autoturism în sistem leasing financiar, suportate integral pe cheltuieli la nivelul anilor 2005, 2006 și 2007, și, concomitent, diminuarea acesteia prin deducerea normelor de amortizare conform prevederilor legale aplicabile speței.

În ceea ce privește invocarea Ordonanței Guvernului nr.124/1998 privind 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. [...]”

Și mai mult, La data publicării, Ordonanța Guvernului nr.124/29 august 1998 privind funcționarea cabinetelor medicale, la art.9 prevedea:

“Veniturile realizate din activitatea cabinetului medical se impozitează potrivit dispozițiilor legale privind impunerea veniturilor realizate din activitatea desfășurată pe bază de liberă inițiativă.”

Prin **Legea nr.629 din 13 noiembrie 2001** pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr.124/1998 privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale, la punctul 7 se prevede:

7. La articolul 9 se introduce alineatul (2) cu următorul cuprins:

“(2) Cheltuielile efectuate pentru perfecționare continuă, investiții, dotări și alte utilități necesare înființării și funcționării cabinetelor medicale, organizate în forma prevăzută la art. 1 alin. (3) și la art. 14 alin. (1), se scad din veniturile realizate.”

Ulterior, prin **Legea nr.493 din 11 iulie 2002** pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, se prevede:

46. Articolul 85 va avea următorul cuprins:

“ART.85 La data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe se abrogă:

o) prevederile art.1 pct.7 din Legea nr.629/2001 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr.124/1998 privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.724 din 13 noiembrie 2001;”

Prevederile alineatului (2) au fost reintroduse începând cu data de 02.12.2006 prin **Legea nr.400 din 30 octombrie 2006** pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.124/1998 privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale, potrivit căreia:

3. La articolul 9, după alineatul (1) se introduce un nou alineat, alineatul (1¹), cu următorul cuprins:

“(1¹) Cheltuielile efectuate pentru perfecționare continuă, investiții, dotări și alte utilități necesare înființării și funcționării cabinetelor medicale, organizate în forma prevăzută la art. 1 alin. (3) și la art. 15 alin. (1), se scad din veniturile realizate.”

Coroborând textele de lege mai sus enunțate, pentru perioada supusă cauzei anii 2005, 2006 și 2007, dispozițiile legale la care face trimitere petenta, au fost abrogate, și mai mult așa cum s-a arătat, aceasta este o lege specială în materie în raport cu Codul fiscal.

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

de impunere nr..../...2009 pentru suma de ... lei, reprezentând diferențe de impozit pe venit și accesorii aferente.

În aceste condiții, față de cele reținute și coroborate cu textele de lege invocate și 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 INDIVIDUAL X** din ... pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit aferent anilor 2005, 2006 și 2007
- ... lei - majorări de întârziere aferente

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