



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Bihor



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Oradea
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. din2010
privind soluționarea contestației formulate de
Cabinet medical individual X din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. Z, urmare a Sentinței nr. Z din Z a Tribunalului Bihor, cu privire la contestația formulată de Cabinetul medical individual X din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z 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 și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - impozit pe venit;
- Z lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală, răspunsul la aceasta fiind atacat în instanță.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z, întocmite de organele de inspecție

fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală, Cabinetul medical individual X din Z aduce următoarele argumente:

- arată că în urma inspecției fiscale, la data de Z s-a încheiat raportul de inspecție fiscală din care rezultă ca s-au înregistrat diferențe de impozit pe venit și obligații fiscale accesorii aferente anilor 2004 – 2008, astfel încât prin Decizia de impunere nr. Z cabinetul medical a fost obligat la plata sumei totale de Z lei reprezentând diferențe de impozit pe venit și majorări de întârziere aferente;

- menționează că în termenul legal a formulat contestație, potrivit art. 205 din Codul de procedură fiscală la care a primit răspuns prin adresa nr. Z că, cheltuielile efectuate de cabinet și deduse integral nu sunt specifice întreținerii unui cabinet medical, acestea putând fi deduse numai prin amortizare potrivit legii, fiindu-i de asemenea înlăturate toate argumentele prezentate prin contestația formulată;

- apreciază că soluționarea contestației prin adresa nr. Z este lovită de nulitate, întrucât nu este conformă cu prevederile art. 210 din Codul de procedură fiscală potrivit căruia organul competent se pronunță prin decizie sau dispoziție, după caz, iar în art. 211 sunt inserate forma și conținutul deciziei de soluționare, constatând totodată că adresa nr. Z nu îmbracă nici forma și nici conținutul unei decizii de soluționare în condițiile art. 205 din Codul de procedură fiscală;

- consideră că se încalcă prevederile legale incidente cauzei, întrucât în Legea nr. 100/ 1998 privind asistența de sănătate publică, cu modificările și completările ulterioare, în OG 124/ 1998 privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale, precum și în normele referitoare la structura funcțională a cabinetelor medicale în vederea autorizării sanitare emise de Ministerul Sănătății, sunt specificate condițiile igienico-sanitare minimale emiterii autorizației de funcționare, în aceste acte normative fiind prevăzute sub sancțiunea neautorizării, asigurarea cu apă potabilă, asigurarea protecției antifonice, componența minimă a cabinetelor și dotările acestor spații, fără de care un cabinet medical nu poate funcționa și nu este autorizat să funcționeze, prin urmare cheltuielile efectuate au avut ca scop exclusiv dotarea cabinetului potrivit cerințelor legale, astfel că acestea sunt deductibile fiscal;

- precizează că în art. 24 alin. 16 din Legea nr. 571/ 2003 se prevede că, contribuabilii care investesc în mijloace fixe destinate 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, considerând astfel că în mod corect a dedus integral valoarea cheltuielilor ocazionate cu dotarea cabinetului, inspectorii fiscali procedând în mod greșit la deducerea parțială a cheltuielilor aferente amenajării cabinetului, impuse de legislația în materie;

- susține că datorită deductibilității parțial aplicată de inspectorii fiscali, s-a concluzionat că impozitul pe venit datorat și achitat nu este corect și legal efectuat de către cabinet, înregistrând diferențe de impozit care au fost menționate în raportul de inspecție fiscală, la care au adăugat majorările de întârziere aferente, prin același raport de inspecție s-a stabilit că a dedus în mod greșit contravaloarea integrală a asigurărilor aferente profesiei și alte cheltuieli pentru care nu există documente justificative.

În consecință, solicită admiterea contestației, desființarea soluției date prin adresa nr. Z, precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z și a Deciziei de impunere nr. Z.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z întocmită în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor au constatat următoarele:

1. În anul 2004, Cabinetul medical individual X a înregistrat ca și cheltuială deductibilă suma de Z lei, reprezentând:

- Z lei, reprezentând contravaloarea asigurării de viață a medicului și a asistentei;

- Z lei, contravaloarea facturii nr. Z reprezentând achiziționarea unui computer;

- Z lei, reprezentând contravaloarea achiziționării de materiale de construcții, plasă fibră de sticlă, materiale de finisaj, adezivi, polistirool, podele laminate și prestări de servicii efectuate la imobilele existente sub formă de cheltuieli în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, cheltuieli care nu sunt deductibile fiscal (asigurare de viață) sau se deduc pe baza amortizării.

2. În anul 2005, contribuabilul a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți ca și cheltuială deductibilă suma de Z lei, fără a putea justifica prin documente că aceasta a fost efectuată în scopul realizării de venituri în cadrul activității desfășurate, precum și suma de Z lei reprezentând contravaloarea asigurării de viață a medicului și a asistentei.

De asemenea, la finele anului 2005, a înregistrat ca și cheltuială deductibilă suma de Z lei fără a fi justificată pe bază de documente în vederea deductibilității fiscale.

3. În cursul anului 2006, cabinetul medical a înregistrat ca și cheltuială deductibilă suma de Z lei reprezentând asigurarea de viață a medicului și a asistentei.

De asemenea, a fost înregistrată ca și cheltuială deductibilă suma de Z lei, reprezentând contravaloarea achiziționării de materiale de construcții, plasă fibră de sticlă, materiale de finisaj, adezivi, polistirool, podele laminate și prestări de servicii efectuate la imobilele existente sub

formă de cheltuieli în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, cheltuieli care se deduc din punct de vedere fiscal pe baza amortizării.

4. În cursul anului 2007, contribuabilul a înregistrat ca și cheltuială deductibilă suma de Z lei, reprezentând:

- Z lei, reprezentând contravaloarea asigurării de viață a medicului și a asistentei;

- Z lei, contravaloarea facturii nr. Z reprezentând achiziționarea unui laptop Toshiba;

- Z lei, reprezentând contravaloarea achiziționării de materiale de construcții, plasă fibră de sticlă, materiale de finisaj, adezivi, polistiro, podele laminate și prestări de servicii efectuate la imobilele existente sub formă de cheltuieli în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, cheltuieli care nu sunt deductibile fiscal (asigurare de viață), sau se deduc pe baza amortizării.

5. În cursul anului 2008, contribuabilul a înregistrat ca și cheltuială deductibilă suma de Z lei, reprezentând:

- Z lei, reprezentând contravaloarea asigurării de viață a medicului și a asistentei;

- Z lei, reprezentând contravaloarea achiziționării de materiale de construcții, plasă fibră de sticlă, materiale de finisaj, adezivi, polistiro, podele laminate și prestări de servicii efectuate la imobilele existente sub formă de cheltuieli în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, cheltuieli care nu sunt deductibile fiscal (asigurare de viață), sau se deduc pe baza amortizării.

Astfel, în urma recalculării venitului impozabil și a impozitului pe venit aferent anilor 2004 – 2008, prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli înregistrate de contribuabil și prin acordarea la deducere a ratei amortizării pentru mijloacele fixe și investițiile efectuate la spațiul luat în comodat, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru perioada verificată, Cabinetul medical individual X datorează o diferență de impozit pe venit în sumă totală de Z lei.

Pentru neplata la termenul de scadență a impozitului pe venit stabilit suplimentar pentru anii 2004 – 2008 în sumă de Z lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2006 -2009.

III. Având în vedere cele constatate de organul de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cabinetul medical individual X cu sediul în Z nr. Z com. Z, județul Z, are activitatea principală Medicină generală pediatrie – Medic de familie, își desfășoară activitatea în baza Autorizației nr. Z emisă de

Direcția de Sănătate Publică Bihor, cod CAEN Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă Cabinetul medical individual X datorează obligații fiscale în sumă totală de Z lei reprezentând impozit pe venit pe anii 2004 – 2008 și majorări de întârziere aferente, stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a neadmiterii la deducere a unor cheltuieli înregistrate în evidența contabilă a contestatoarei.

În fapt, Cabinetul medical individual X a înregistrat în perioada 2004 - 2008 în evidența contabilă diferite cheltuieli care nu îndeplineau condițiile legale, pentru a putea fi considerate deductibile din punct de vedere fiscal, constând în cumpărări de mijloce fixe: computer- 2004, laptop- 2007, materiale de construcții și prestări servicii pentru investiții- 2004, 2006, 2007 și 2008 și cheltuieli înregistrate fără documente justificative- 2005, ceea ce a condus la diminuarea bazei impozabile și a impozitului pe venit datorat bugetului de stat.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 48 alin.(1), alin.(4) lit. a), b), c) și alin.(7) lit. d) și i) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se arată că:

”Art. 48 – (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

[...]

(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;

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

[...]

d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h);

[...]

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul - inventar;”, coroborate cu cele ale pct. 37 din Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se prevede:

”37. 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 prevederilor art. 48 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 exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

În speță sunt incidente și dispozițiile art. 24 alin. (1) și alin. (3) lit. d) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se prevede:

”Art. 24 – (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:

[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;”

Astfel, pentru investițiile efectuate în scopul achiziționării de mijloace fixe (calculator, laptop, etc.), precum și pentru investițiile privind achiziționarea de materiale de construcții și prestări de servicii efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali pentru spațiul luat în comodat unde își desfășoară activitatea, respectiv la mijloacele fixe existente prin amenajarea și dotarea cabinetelor medicale, cheltuielile se recuperează prin deducerea amortizării, după cum se prevede la art. 24 alin. (6) lit. a) și b) și alin. (11) lit. a) și c) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care arată că:

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

- a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;
- b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

[...]

(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;**”

Potrivit prevederilor legale citate, contestatoarea avea posibilitatea de a înregistra în evidența contabilă ca și cheltuială deductibilă rata amortizării aferentă mijloacelor fixe pe durata de funcționare și a investițiilor efectuate pe durata contractului de comodat nr. Z, neputând fi deduse integral în momentul efectuării, cum în mod greșit a procedat cabinetul medical, **în timpul controlului fiind calculată și acordată deducerea pentru amortizarea legală.**

De asemenea, primele de asigurare de viață pentru medic și asistentă și cheltuielile înregistrate pentru care nu a prezentat documente justificative (o înregistrare fiind dublă și alta fără document), care să dovedească că au fost efectuate în folosul activității, nu pot fi considerate cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la recalcularea venitului net impozabil prin neadmiterea deductibilității fiscale a acestor cheltuieli, stabilind în sarcina Cabinetului medical individual X o diferență de impozit pe venit în sumă totală de Z lei aferentă anilor 2004 - 2008.

În ceea ce privește invocarea din contestație a prevederilor art. 24 alin.16 Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, privind posibilitatea cabinetelor medicale de a deduce integral investițiile cu înființarea și funcționarea acestora, nu se justifică deoarece în categoria mijloacelor fixe destinate dotării minime obligatorii a cabinetelor medicale potrivit OG 124/ 1998 - Anexa nr.1, nu sunt cuprinse materiale de construcții, plasă fibră de sticlă, materiale de finisaj, adezivi, polistiroil, podele laminate și prestări de servicii efectuate la imobilele luate în comodat.

Iar, **majorările de întârziere în sumă totală de Z lei** aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar de plată, sunt datorate potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” – secundarul urmează principalul fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare, care arată că:

”Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de Cabinetul medical individual X din Z, ca neîntemeiată pentru obligațiile fiscale în sumă totală de Z lei reprezentând impozit pe venit și majorări de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bihor conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

