



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Teleorman



Str. Dunării nr. 188
Alexandria, Teleorman
Tel : +0247 312 788
Fax : +0247 421 178
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

D E C I Z I A

Nr. 6 din 25.02.2010

Privind: soluționarea contestației formulată de **Cabinetul medical individual dr.**, cu sediul în comuna, jud.Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr./.....2010

Prin contestația depusă de **Cabinetul medical individual dr.** cu sediul în comuna, jud.Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr./.....2010 petiționara contestă măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr./.....2010 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, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr. din2010.

Deoarece contestația a fost depusă direct la organul de soluționare, prin adresa nr./.....2010, în conformitate cu prevederile pct-elor 3.4-3.7 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, a solicitat organului fiscal care a încheiat actul atacat, să constituie dosarul cauzei, să verifice condițiile procedurale obligatorii și să întocmească referatul cu propuneri de soluționare, primind în acest sens răspunsul înregistrat sub nr./.....2010.

În vederea investirii cu soluționarea pe fond a contestației, prin adresa nr./.....2010 s-a solicitat C.M.I. să precizeze cuantumul sumei totale contestate individualizată pe feluri de impozite și taxe precum și accesoriile acestora, primind în acest sens răspunsul înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr./.....2010. Potrivit acestei adrese obiectul contestației îl reprezintă impozit pe venit aferent cheltuielilor de investiții realizate în anul fiscal 2008 în sumă de lei și accesorii aferente în sumă de lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de titlul IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare .

Fiind îndeplinite procedurile legale de contestare prevăzute de dispozițiile titlului IX al Ordonanței nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată așa cum au fost

aprobate prin Ordinul nr.519/2005 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, s-a trecut la soluționarea cererii, aceasta având ca obiect creanțe fiscale.

I. Petenta a contestat măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr./.....2010 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, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr. din2010, emise de organele de inspecție fiscală abilitate, susținând cele ce urmează:

- În raportul de control se face referire la art. 24, alin. 11, lit. c din Legea nr. 571/2003 "amortizarea fiscală se calculează pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate...de cel care a efectuat investiția" Potrivit art. 11 din Legea nr. 15/24.03.1994 republicată privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale "amortizarea mijloacelor fixe concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune se calculează de către agentul economic care le are în proprietate."

- menționează că în conformitate cu adeverința nr./.....2010 eliberată de Primăria comunei, proprietarul mijlocului fix concesionat conform contractului de concesiune nr./.....2004 este Primăria comunei potrivit căruia C.M.I. a preluat în concesiune o suprafață parțială de 17 mp individual iar 54 mp suprafață comună cu C.M.I., din suprafața totală a clădirii aflată în patrimoniul privat al Primăriei comunei

- de asemenea precizează că în contractul de concesiune nu se specifică o valoare a spațiului concesionat pe care C.M.I. să o poată înregistra în evidențele contabile respectiv să îi poată mări valoarea în urma unei cheltuieli de investiții;

- în conformitate cu art.24, alin.16 din Legea 571/2003, 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;

- susține că întrucât cheltuielile efectuate pentru modernizarea și igienizarea spațiului aflat în concesiune nu modifică părțile esențiale ale clădirii nu pot fi considerate reparații capitale ale clădirii și în consecință nu reprezintă investiții care să facă obiectul amortizării clădirii;

- menționează că suma de lei este constituită din mai multe facturi ce reprezintă materiale precum ciment, vopsea, gresie, rigips achiziționate pe parcursul întregului an fiscal 2008 fără să facă obiectul unui contract de investiții care să aibă la bază un deviz de lucrări pentru o reparație de consolidare a clădirii.

II. Din Decizia de impunere nr./.....2010 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, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr. din2010, se rețin următoarele:

Referitor la impozitul pe venit din activități independente

Perioada verificată a fost2006 –2008

Pentru anul 2008

În cursul anului 2008 s-au realizat cheltuieli de investiții la mijlocul fix cabinet de consultații, deținut în baza contractului de concesiune nr./.....2004 pentru o perioadă de 11 ani finalizate în luna 2008 în valoare totală de lei, reprezentând instalații sanitare, încălzire centrală, materiale de construcții, termopane, manoperă.

Acestea au fost deduse integral și nu eșalonat prin cheltuieli de amortizare, încalcându-se astfel prevederile art. 24, alin.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) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 24, alin. 3, lit. a (...sunt de asemenea considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune,...) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art. 24, alin. 6, lit. a (...regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil în cazul construcțiilor se aplică metoda de amortizare liniară) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 24, alin.7 (...în cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare a mijlocului fix amortizabil) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 24, alin. 11, lit. c (...amortizarea fiscală se calculează 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) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat cheltuielile de amortizare aferente anului 2008 în sumă de lei, rezultând o diferență de cheltuieli nedeductibile aferente investițiilor la mijloacele fixe în sumă de lei.

Au fost deduse cheltuieli reprezentând plăți impozit pe venit în sumă de lei, încalcându-se astfel prevederile art. 48, alin. 7, lit. c (...nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile cu impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu...) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Nu a fost luată în calcul de către contribuabil la stabilirea cheltuielilor deductibile suma de lei, reprezentând salariile achitate în luna 2008 deși acestea constituie cheltuieli deductibile în conformitate cu prevederile art. 48, alin. 4, lit. a (...condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sa fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere constatările prezentate, s-au stabilit de către echipa de inspecție fiscală cheltuieli nedeductibile în sumă totală de lei.

În conformitate cu prevederile art. 48, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare (...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), organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea venitului net anual impozabil, rezultând un venit net anual impozabil în sumă de lei față de venitul net anual impozabil declarat în sumă de lei, rezultând majorarea bazei impozabile cu suma de lei.

Potrivit art. 43, alin. 1, lit. a (...cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din activități independente) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost recalculat impozitul pe venitul net anual datorat, stabilit conform Deciziei de impunere anuală emisă de A.F.P. a Municipiului, comunicată la data de2009 în sumă de lei, rezultând ca diferență de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar suma de lei.

Pentru nevirarea la termen a diferenței de impozit pe venit au fost calculate conform art.119 și 120 din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală accesorii aferente în sumă de lei (..... lei X 0,1% X 135 zile).

III. Organul de revizuire având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă în susținerea contestației, argumentele organelor de inspecție fiscală, actele normative în vigoare la data producerii fenomenului economic, reține:

Cabinetul medical individual dr., cu sediul în com., jud. Teleorman, are ca obiect de activitate medicina de familie - cod CAEN

a.) Referitor la impozitul pe venit din activități independente în suma de lei;

Cauza supusă soluționării a fost dacă cheltuielile efectuate cu achiziționarea și utilizarea materialelor de construcții pentru amenajarea cabinetului medical trebuiau incluse în cheltuieli deductibile în condițiile în care reprezintă lucrări de modernizare menite să îmbunătățească gradul de confort.

In fapt, în timpul controlului organul de inspecție fiscală a calculat un impozit pe venit aferent anului 2008 în sumă de lei din care petenta a contestat numai suma de lei, pentru care a argumentat conform adresei nr./.....2010 cu deductibilitatea cheltuielilor cu investițiile în sumă de lei.

În cursul anului 2008 s-au realizat cheltuieli de investiții la mijlocul fix cabinet consultații deținut în baza contractului de concesiune nr./.....2004 finalizate în luna 2008 în valoare totală de lei reprezentând instalații sanitare, încălzire centrală, materiale de construcții, termopane, manopera.

Acestea au fost deduse integral și nu eșalonat prin cheltuieli de amortizare.

Organele de inspecție fiscală au considerat lucrările efectuate ca fiind lucrări de investiții care au contribuit la sporirea gradului de confort și de ambianță a clădirii din comuna în care își desfășoară activitatea C.M.I., a căror valoare se recuperează pe calea amortizării și au dispus recalcularea venitului net anual impozabil și a impozitului pe venitul net anual impozabil datorat aferent cheltuielilor nedeductibile de lei.

În contradicție cu opiniile organului de inspecție fiscală, contestatoarea susține că cheltuielile efectuate cu achiziționarea materialelor pe parcursul întregului an fiscal 2008 nu fac obiectul unui contract de investiții care să aibă la bază un deviz de lucrări pentru o reparație de consolidare a clădirii.

Referitor la art. 24, alin. 16 din Legea nr. 571/2003 se reține că articolul în cauză face referire la mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de muncă și boli profesionale iar potrivit pct. 71.8 din Normele de aplicare la Codul fiscal acestea trebuie să fie certificate de organisme recunoscute de Ministerul muncii, solidarității sociale și familiei potrivit prevederilor Legii nr. 90/1996 a protecției muncii, republicată, speță care nu se regăsește în situația de fapt analizată, invocându-se de petentă numai achiziționarea de materiale de construcții.

Se reține totodată că articolul 11 din Legea nr. 15/1994 invocat de petentă nu este aplicabil la data controlului, acesta fiind modificat de Codul Fiscal aprobat prin Legea 571/2003-modificat.

În drept, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile :

*Legii nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal - publicat în Monitorul Oficial nr. 927 din 23 decembrie 2003, (cu modificările și completările ulterioare):

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:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de inchiriere, 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;

(7) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare a mijlocului fix amortizabil.

Cota de amortizare liniară se calculează raportând numărul 100 la durata normală de utilizare a mijlocului fix.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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;

(22) Prevederile Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu se aplică la calculul profitului impozabil, cu excepția prevederilor art. 3 alin. 2 lit. a) și ale art. 8 din aceeași lege.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, lucrările de reparații au ca scop aducerea clădirii la parametrii inițiali de funcționare prin înlocuirea unor componente uzate, în timp ce lucrările de investiții duc la îmbunătățirea performanțelor mijlocului fix față de parametrii funcționali, tehnici stabiliți inițial, având ca efect sporirea gradului de confort și ambient și majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.

Invocarea de către contestatar a art. 11 din Legea nr. 15/1994 prin care se consideră că amortizarea mijloacelor fixe amortizate se face de către proprietar este făcută eronat, având în vedere că potrivit art. 24, alin. 22 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu se aplică la calculul profitului impozabil, cu excepția prevederilor art. 3, alin. 2, lit. a și ale art. 8 din aceeași lege.

Deasemenea afirmația contestatarului că aceste cheltuieli de modernizare nu constituie investiții, reprezentând materiale precum ciment, vopsea, gresie, rigips este deasemenea eronată, o lucrare de investiție cuprinde printre altele lucrări premergătoare și aprovizionarea cu materiale de construcții necesare lucrării de modernizare a clădirii-materiale achiziționate de petentă în anul 2008 confirmate prin conținutul contestației.

Având în vedere că s-au montat noi instalații sanitare, imobilul a fost dotat cu încălzire centrală, gresie, geamuri termopane, se reține că acestea constituie investiții și nu o simplă igienizare, lucru confirmat și de organele de inspecție fiscală

În concluzie, organele de inspecție fiscală au procedat legal la mărirea bazei impozabile cu aceste cheltuieli și mărirea impozitului pe venit datorat aferent anului 2008, motiv pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația C.M.I. pentru suma de lei reprezentând impozit pe venit din activități independente.

b.) În ceea ce privește plata accesoriilor aferente în cuantum de lei, privind impozitul pe venit din activități independente

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman este legal investită a se pronunța cu privire la datorarea accesoriilor în cuantumul contestat, în condițiile în care debitul principal este datorat

In fapt, pentru neachitarea la termen a impozitului pe venit în sumă de lei organele de inspecție fiscală i-au calculat penentei accesorii în cuantum total de lei, reprezentând majorări de întârziere.

În drept, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile art. 119 și art. 120 alin (1) și (7) din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se stipulează:

Art. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

Art. 120

Majorări de întârziere

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

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Așa fiind, Principiului de drept - **accesoriile urmează calea principalului** - își găsește deasemenea aplicabilitatea în speța de față acest capat de cerere urmînd a fi **respins ca fiind neîntemeiat** pentru suma de lei.

Având în vedere considerentele de fapt și de drept arătate, în temeiul H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, a H.G. nr. 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, directorul coordonator al Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman

D E C I D E :

Art.1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Cabinetul medical individual dr. din comuna – îndreptată împotriva unor măsuri stabilite prin Decizia de impunere nr./.....2010 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, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr. din2010 - pentru suma în cuantum total de lei , reprezentând:

- lei - impozit pe venit din activități independente;
- lei - accesorii aferente;

Art.2. Prezenta decizie a fost redactată în 5(cinci) exemplare, toate cu valoare de original, comunicate celor interesați.

Art.3. Prezenta decizie poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ în termen de 6 luni de la data comunicării .

Art.4. Biroul Soluționare Contestații va duce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.

.....,

Director Coordonator