

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE ...

DECIZIA

Nr. 40 din 21.10.2005

Privind: solutionarea contrstatiei formulate de ... cu sediul social jud. ..., municipiul ..., inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. .../2005.

Cabinetul medical individual ... mun. ..., prin cererea depusa la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului ... sub nr. .../2005, contesta partial masurile dispuse prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...2005 si inregistrat sub nr. .../2005 la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului ... – Administratia Finantelor Publice a municipiului ..., prin care stabilesc in sarcina petitionarei obligatii fiscale suplimentare.

Prin cererea contestatoarea face referire numai la la masura dispusa de neacceptarea la deducere a unor cheltuieli de natura mijloacelor fixe, materialelor de constructii, materialelor consumabile, cheltuielilor de protocol precum si cele privind asigurarile de viata, dupa cum urmeaza:

- ... ROL (aparat fitnes) – aferente anului 2000;
- ... ROL (calculator) – aferente anului 2001;
- ... ROL (teren) – aferente anului 2001;
- ... ROL (baie galvanica) – aferente anului 2002;
- ... ROL (baie galvanica) – aferenta anului 2003;
- *
- ... ROL (cherestea, balast, materiale, agregate) – aferente anului 2002;
- ... ROL (materiale de constructii) – aferente anului 2003;
- *
- ... ROL (materiale consumabile, gresie) – fara specificarea perioadei;
- ... ROL (chiuveta, rechizite, alte cheltuieli de intretinere) -- // - ;
- *
- -- (cheltuieli de protocol) – aferente perioadei 2000 – 2003 – fara a fi cuantificate;
- *
- ... ROL (asigurare de viata Nederlanden) – aferente perioadei 2002 – 2003.

Prin adresa inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. .../2005 contestatoarea raspunde solicitarii (cf. Adresei nr. .../2005) de a preciza – potrivit dispozitiilor pct. 175.1. din H.G. nr. 1050/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala – quantumul sumelor totale contestate, individualizata pe perioade, *categorii de impozite, precum si accesorii ale acestora*.

Intrucat raspunsul primit, materializat prin adresa in cauza, se refera la cu totul alte sume, fara nici o legatura cu cele efectiv contestate, organul de solutionare a procedat la initierea unui ultim demers, prin care solicita conformarea potrivit prevederilor legale in materie specificate anterior prin adresa nr. .../2005.

Conformandu-se, autoarea cererii prin adresa inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. .../2005, a transmis „baza de calcul a impozitelor si accesoriiilor contestate”, din care rezulta urmatoarele:

- ... ROL – diferenta impozit pe venit aferenta anului 2000;
- ... ROL – majorari de intarziere (dobanzi) aferente;
- ... ROL – penalitati de intarziere aferente;
- ... ROL – diferenta impozit pe venit aferenta anului 2001;
- ... ROL – majorari de intarziere (dobanzi) aferente;
- ... ROL – penalitati de intarziere aferente;

- ... ROL – diferenta impozit pe venit aferenta anului 2002;
- ... ROL – majorari de intarziere (dobanzi) aferente;
- ... ROL – penalitati de intarziere aferente;
- ... ROL – diferenta impozit pe venit aferenta anului 2003;
- ... ROL – majorari de intarziere (dobanzi) aferente;
- ... ROL – penalitati de intarziere aferente.

Sintetizand, rezulta ca suma totala contestata in cuantum de ... ROL, reprezinta :

- ... ROL – diferenta impozit pe venit;
- ... ROL – majorari de intarziere (dobanzi) aferente;
- ... ROL – penalitati de intarziere aferente.

In conformitate cu dispozitiile art. 1 alin. 1 si (2) din O.U.G. nr. 59/2005 privind unele masuri de natura fiscala si financiara pentru punerea in aplicare a Legii nr 348/2004 privind denominarea monedei nationale, coroborat cu art. 82 alin. (3) din Og nr. 20/2005 asa asa cum a fost aprobata si completata de Legea nr. 210/2005, republicata in Monitorul Oficial nr. 580/05.07.2005, se retine:

„ ... Impozitele, taxele contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat, in moneda noua, cu valori mai mici de 1 leu se intregesc la 1 leu.”

Astfel, creantele fiscale contestate in moneda noua sunt de ... RON, din care:

- ... RON – diferenta impozit venit;
- ... RON – majorari de intarziere (dobanzi) aferente;
- ... RON – penalitati de intarziere aferente.

Intrucat au fost indeplinite si celelalte conditii procedurale de contestare reglementate de OG nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevazute de art. 174 (1), art. 175 si art. 178, s-a trecut la solutionarea cererii, aceasta avand ca obiect creante fiscale.

I. In motivarea cererii, petitionara arata ca partial nu este de acord cu masurile dispuse prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...2005 si inregistrat sub nr. .../2005 la AFP a municipiului ..., in sensul ca apreciaza ca fiind deductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile efectuate pentru achizitionarea mijloacelor fixe si a mijloacelor fixe de natura obiectelor de inventar, in vederea dotarii cabinetului medical – a caror valoare este specificata in preambulul deciziei de fata, la alin. 2); aceeasi situatie regasindu-se in cazul inregistrarii pe cheltuieli a contravalorii materialelor de constructii pentru construirea cabinetului medical particular, in baza Autorizatiei de constructie nr. .../2002, de asemenea specificate in preambulul deciziei.

In sustinere, sunt aduse prevederile Deciziei nr. 05/22.10.2002 emisa de Ministerul Finantelor Publice, prin care se abroga unele solutii date in aplicare O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit (art. 43, alin. III, pct. 3.), potrivit cu care „pentru cabinetele medicale cheltuielile cu investitiile, datoriile si alte utilitati sunt deductibile in limita venitului realizat anual, pana la recuperarea lor integrala.”

Cu argumente similare sunt contestate si cheltuielile privind achizitionarea unor materiale consumabile (gresie, chiuveta, alte cheltuieli de intretinere).

In cazul cheltuielilor de protocol (de 2 % din venitul brut impozabil) al cuantumcontestat nu a fost precizat, sesizeaza faptul ca nu au fost acceptate la deducere pe intreaga perioada 2000 – 2003.

In ceea ce priveste neacceptarea la deducere a cheltuielilor privind asigurarile de viata Nederlanden aferente perioadei 2002 – 2003, se sustine ca la finele perioadei de asigurare sumele au fost restituite in contul cabinetului medical, fiind inregistrate ca venituri in baza OP din ...2005.

La data de ...2005, cu adresa inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. ..., in sustinerea cauzei, autoarea contestatiei depune Raportul de evaluare privind ... din str. ... nr. ..., elaborat de un expert – evaluator, Proces – verbal de receptie finala a cladirii din ...2005 si Polita de asigurare nr. ... prin care Cabinetul medical individual ... este contractantul asigurarii.

In fine, la data de ...2005, cu adresa inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. ... se mai completeaza dosarul cauzei cu situatiile pe ani, din care rezulta impozitul pe venit contestat si accesoriile acestuia, in cuantumul specificat in preambulul deciziei.

In raport cu aceste consideratii, apreciaza ca fiind deductibile cheltuielile specificate in cererea sa.

II. Potrivit Raportului de inspectie fiscala contestat [incheiat la data de ...2005 si inregistrat sub nr. .../2005], a carui masuri au fost atacate partial prin cererea de fata, s-au constatat in perioada 2000 – 2003 cheltuieli nedeductibile in cuantum total de ... ROL (specificate in Anexele nr. 2 – 5), din care – potrivit contestatiei – s-au atacat ... ROL.

In consecinta, organul de control a stabilit o diferenta de impozit pe venit in cuantum total de ... ROL, cu accesorii de ... ROL, fata de care sumele contestate de contribuabil sunt de ... ROL, reprezentand (... ROL) diferenta impozit pe venit, (... Rol) majorari de intarziere (dobanzi) aferente si (... ROL) penalitati de intarziere aferente.

S-a constatat faptul ca prin nerespectarea art.21 din legea nr. 571/2003, pe perioada supusa controlului (2000 – 2003) au fost majorate in mod nelegal cheltuielile cu cele efectuate in scop personal, rate aferente creditelor angajate, materiale de constructii aprovizionate pentru realizarea obiectivului de investitii potrivit Autorizatiei nr. .../2002, salariul medicului, rate aferente creditului, cheltuieli scolarizare aferente fiului, s.a – conform celor specificate in Anexele nr. 2 – 5 ale Raportului de inspectie fiscala. In acelasi timp, s-a constatat incalcarea prevederilor art.63 alin. (3) din O.G. nr. 73/1999 si art. 64 alin. (1) din O.G. nr. 7/2000.

S-a mai stabilit ca masura „atentionarea contribuabilului asupra respectarii prevederilor Legii contabilitatii nr. 82/1991, in partida simpla, in special modul de evidentiere a imobilizarilor, inventarierea patrimoniului, etc.”.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile organului de control precum si cele invocate de petenta in sustinerea cauzei, in raport cu actele normative in vigoare, se retin urmatoarele:

Cabinet medical individual ... are sediul declarat in municipiul ..., str. ... nr. ..., Autorizatia de libera practica nr. .../1999, CNP ..., Declaratia de inregistrare fiscala nr. .../1999 si adresa de domiciliu in municipiul ..., ... nr. ..., bl. ..., sc. ..., ap. ..., sect. ..., cod postal ...

Cauza supusa solutionarii este cea cu privire la legalitatea masurii dispuse de obligare la plata a impozitului pe venit in cuantumul contestat, aferent cheltuielilor neacceptate la deducere specificate in cererea supusa solutionarii, in conditiile in care debitele in cauza nu sunt explicitate – prin actul administrativ fiscal atacat – in lumina actelor normative in vigoare la data producerii fenomenelor economice in cauza.

In *fapt*, din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta ca organul de inspectie fiscala a constatat ca petitionara – prin nerespectarea dispozitiilor prevazute la art. 21 din Legea nr. 571/2003, pe perioada supusa controlului (2000 – 2003) a inregistrat in conditii nelegale o serie de cheltuieli – conform celor specificate in Anexele nr. 2 – 5 ale Raportului de inspectie fiscala; fata de care autoarea contestatiei partial nu este de acord, considerand ca fiind deductibile cheltuielile aferente achizitionarii unor mijloace fixe si a unor mijloace fixe de natura obiectelor de inventar, materiale de constructii, materiale consumabile si de intretinere, cheltuieli privind asigurarile de viata precum si cele de protocol.

Cu aceasta ocazie, s-a constatat si incalcarea prevederilor art. 63 alin. (3) din O.G. nr. 73/1999 precum si a art. 64 alin. (1) din O.G. nr. 7/2000.

Din actul administrativ atacat partial nu rezulta insa baza de impozitare aferenta fiecarei categorii de cheltuieli neadmise la deducere – asa cum sunt centralizate in anexele la act -, in raport de care organul de inspectie fiscala trebuia sa se pronunte cu privire la modul de interpretare a aspectelor fiscale de catre contribuabil, cu precizarea consecintelor fiscale ale abaterilor; in raport de *motivele de drept si temeiul legal* care au condus la modificarea bazei de impunere.

Aceasta situatie pune in imposibilitate organul de revizuire de a se pronunta cu certitudine asupra spetei supusa solutionarii, in raport de sustinerile partilor.

Acelasi Raport de inspectie nu aduce explicatiile necesare menite sa elucideze conditiile in care s-a apreciat ca fiind nedeductibile cheltuielile efectuate cu achizitionarea unei suprafete de teren, in conditiile in care, prin Referatul privind propunerile de solutionare, se sustine necesitatea unei verificari asupra modului de inregistrare a veniturilor ca urmare a valorificarii ulterioare a acestuia, in vederea impozitarii venitului net.

De asemenea, nu sunt explicitate trimiterile la incalcarea dispozitiilor art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, act normativ care nu a operat asupra perioadei supuse verificarii (2000 – 2003).

Avand in vedere faptul ca inspectia fiscala are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, respectarii legislatiei fiscale si contabile, aceasta trebuie sa raspunda unor atributii privind constatarea si investigarea fiscala a actelor si faptelor rezultand din activitatea petitionarei privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, precum si luarea tuturor masurilor legale pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale.

In aceste conditii, organul de revizuire urmeaza sa desfiinteze capetele de cerere, prin aplicarea dispozitiilor art. 185, al. (3) din ORDONANTA nr. 92 din 24 decembrie 2003 (* republicata*) privind Codul de procedura fiscala – publicata in Monitorul Oficial nr. 560 din 24 iunie 2004 - :

„CAP.IV

ART.185

Solutii asupra contestatiei

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

In aplicarea prevederi legale citate, Agentia Nationala de Administrare Fiscala din cadrul Ministerului Finantelor Publice a emis Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata – publicat in Monitorul Oficial nr. 893/06.10.2005 - care prevede:

- la pct. 12.6.:

„In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.”

- la pct. 12.7.:

„Decizia de desfiintare va fi pusa in nexecutare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

In acest contest legislativ este de avut in vedere si obligatiile organului de revizuire de a se conforma celor stipulate la art. 182, al. (1) din acelasi act normativ:

„Solutionarea contestatiei

(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.”

Astfel, prezenta decizie de desfiintare urmeaza sa fie pusa in aplicare in termenul legal, verificarea vizand strict aceeasi perioada si acelasi obiectiv al concurentei, pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul dobanzilor aferente, noul act fiscal urmand sa fie incheiat de alte persoane decat cele care au intocmit actul administrativ contestat partial. Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, cu sublinierea obligatiei petitionarului de a colabora la elucidarea tuturor starilor de fapt fiscale, prin prezentarea informatiilor, documentelor si datelor necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal, potrivit celor retinute prin prezenta.

Cu aceasta ocazie, vor fi avute in vedere respectarea intocmai a prevederilor Ordinului nr. 551/2004 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala, cu specificarea – in cazul celor 5 capete de cerere – a obiectivelor verificate, concluziilor organului de inspectie fiscala, consecintelor fiscale, actelor normative incalcate (cu mentionarea articolului, punctului, aliniatului) – in cazul modificarii bazei de impunere -, persoanelor raspunzatoare si a masurilor dispuse.

Avand in vedere considerentele de *fapt* si de *drept* aratate, in temeiul H.G. nr. 208/2005, privind organizarea si functionarea Ministerului Finantelor Publice si a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, a Codului de procedura fiscala adoptat prin O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, directorul executiv adjunct al Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului ...,

D E C I D E :

Art. 1. Se desfiinteaza partial capitolul III din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...2005 – inregistrat sub nr. .../2005 – referitor la contestatia formulata de Cabinetul medical individual ... pentru suma de ... RON, din care:

- ... RON – diferenta impozit pe venit;
- ... RON – majorari de intarziere (dobanzi) aferente;
- ... RON – penalitati de intarziere aferente, (ca urmare a neacceptarii la deducere a cheltuielilor specificate in cele 5 capete de cerere), urmand sa fie incheiat un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele prezentei decizii de solutionare.

Art. 2. Prezenta decizie poate fi atacata la instanta de contencios administrativ competenta, in termen de 6 luni de la data comunitarii.

Art. 3. Decizia a fost redactata in 4 (patru) exemplare, egal valabile, comunicata celor interesati.

Art. 4. Biroul de solutionare a contestatiilor va duce la indeplinire prevederile prezentei decizii.

Director executiv,