



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Z



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

DECIZIA Nr. din2011
privind soluționarea contestației formulate de
CMI X din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. Z, cu privire la contestația formulată de Cabinetul medical individual X din Z prin avocat 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;
- Z lei - penalități de întârziere.

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 Z sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Z 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 prin raportul de inspecție și prin decizia de impunere atacate s-au stabilit în sarcina cabinetului o serie de obligații suplimentare de plată în quantum total de Z lei decurgând fie din neluarea în calcul a unor cheltuieli deductibile, fie din nededucerea integrală a unor mijloace fixe, aceste obligații aferente anilor 2007 – 2009 fiind în mod nelegal impuse în sarcina sa, atât în ce privește cheltuielile considerate nedeductibile cât și în ce privește modalitatea de amortizare a mijloacelor fixe;

- precizează că pentru anul 2007 s-a reținut o diferență de Z lei plus majorări de Z lei, rezultată din neluarea în considerare ca și cheltuială deductibilă a ratelor de asigurări la SC G, considerând eronată concluzia organelor de control că ar fi vorba de o cheltuială personală, în acest sens citând art. 48 alin.(5) lit. h) care prevede că printre cheltuielile deductibile limitat se află și „primele de asigurare voluntară de sănătate, conform legii, în limita echivalentului în lei a Z euro anual pentru o persoană”;

- menționează că pentru anul 2008 s-a reținut o diferență de Z lei și majorări de întârziere de Z lei, rezultată din neluarea în considerare a acelorași prime de asigurare și a unor cheltuieli nejustificate prin documente, amintind în acest sens că art. 48 alin.(4) din Codul fiscal arată clar care sunt condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o cheltuială pentru a putea fi dedusă, considerând prin urmare că toate cheltuielile efectuate (geantă, servicii cosmetice-de curățenie, pantofi) se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile, iar susținerea că aceste cheltuieli nu ar fi justificate prin documente este la rândul ei eronată, întrucât art. 6 alin. 1 din Legea nr. 82/ 1991 arată că „Orice operațiune economico – financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”;

- consideră că o altă greșeală a inspectorilor fiscali vizează considerarea ca amortizabil în timp și nu integral a mijlocului fix constând într-un aparat ecograf, deși art. 24 alin. 6 din Codul fiscal permite contribuabililor „care investesc în mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de muncă și bolilor profesionale, precum și înființării și funcționării cabinetelor medicale, să deducă integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii în funcțiune”;

- susține că aceeași problemă a deducerii integrale se pune și cu privire la anul 2009, respectiv pentru deducerea integrală a mijlocului fix constând în spațiul pentru cabinetul medical achiziționat în cursul anului 2009, or, este evident că această clădire este un mijloc fix așa cum este definit de art. 24 alin. 2 din Codul fiscal, respectiv este utilizat în activitatea de prestări servicii medicale, are o valoare mai mare decât

limita stabilită prin hotărâre de guvern și o durată de utilizare mai mare de un an, fiind necesar desfășurării activității medicale.

În consecință, solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală în ce privește stabilirea obligațiilor suplimentare de plată prin nededucerea integrală a valorii mijloacelor fixe și a celorlalte cheltuieli considerate ca fiind făcute în scop personal sau fără documente justificative.

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 Z au constatat următoarele:

În anul 2007, conform declarațiilor speciale depuse la organul fiscal, Cabinetul Medical Individual X a înregistrat în evidența contabilă un venit brut de Z lei, cheltuieli deductibile de Z lei și un venit net de Z lei, suma de Z lei reprezentând o cheltuială nedeductibilă - două rate de asigurări de viață la SC G SA efectuate în interes personal și nu în scopul realizării de venituri.

Pentru anul 2008 contestatoarea a declarat un venit brut realizat în sumă de Z lei, cheltuieli deductibile în sumă de Z lei, rezultând un venit net în sumă de Z lei.

Din cheltuielile totale de Z lei suma de Z lei a fost înregistrată în mod eronat constând în: rate asigurări de viață la SC G în sumă de Z lei în interes personal, cheltuieli efectuate fără a avea la bază documente justificative pentru uzul personal (geantă, servicii cosmetice, pantofi) în sumă Z lei și diferența dintre contravaloarea mijlocului fix K (Z lei înregistrată integral la cheltuieli și amortizarea legală aferentă anului 2008 în sumă de Z lei) în suma de Z lei.

Potrivit declarației speciale depusă pe anul 2009, contestatoarea a realizat și înregistrat în evidența contabilă un venit brut de Z lei, cheltuieli deductibile de Z lei, respectiv un venit net în sumă de Z lei.

Din totalul cheltuielilor înregistrate în sumă de Z lei, diferența de Z lei este considerată nedeductibilă, fiind compusă din: rate asigurări de viață la SC G în sumă de Z lei în interes personal, cheltuieli personale (perdele și accesorii 118 ml) în sumă de Z lei, cheltuieli înregistrate fără documente justificative în suma de Z lei, suma de Z lei reprezintă diferența dintre contravaloarea mijlocului fix spațiu cabinet și amortizarea legală și diferența de amortizare în plus de Z lei pentru mijlocul fix K.

În urma recalculării bazei impozabile și a impozitului pe venit pe anii 2007, 2008 și 2009 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina Cabinetului Medical Individual X o diferență de impozit pe venit în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit datorat, au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2008 –

.....2011 și penalități de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2010 –2011.

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, str. Onisifor Ghibu nr. 1, județul Z, are activitatea principală de asistență medicală, își desfășoară activitatea în baza Autorizației de liberă practică nr. Z eliberată de Direcția Sanitară a județului Z și a Certificatului de Înregistrare nr. Z emis de Direcția de Sănătate Publică a județului Z, cod CAEN Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe asupra obligațiilor fiscale în sumă totală de Z lei reprezentând diferențe de impozit pe venit pe anii Z, 2008, 2009 și majorări și penalități de întârziere aferente stabilite de plată pentru Cabinetul medical individual X ca urmare a majorării venitului impozabil cu valoarea cheltuielilor nedeductibile și a mijloacelor fixe (Z și spațiu pentru cabinetul medical) înregistrată pe cheltuieli integral la cumpărare și nu prin amortizarea liniară a acestora.

În fapt, Cabinetul medical individual X a înregistrat în perioada 2007 - 2009 în evidența contabilă cheltuieli nedeductibile care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri (asigurare de viață, servicii cosmetice, pantofi, geantă, perdele, etc.) ori au fost înregistrate fără a avea la bază documente justificative (facturi), precum și contravaloarea integrală a unor mijloace fixe, și anume un ecograf K în valoare de Z lei și imobilul pentru cabinet medical în valoare de Z lei, fără să țină seama de prevederile titlului II din Codul fiscal privind amortizarea mijloacelor fixe.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 24 alin.(1), (2), (6), (10) și (11) și ale art. 48 alin.(1), (4) și (7) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată că:

”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.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

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

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

(10) [...] Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de 3 ani. [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;

[...]

Art. 48. - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;

[...]

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 dispozițiile pct. 37 și 38 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 exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

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

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus, contestatoarea avea posibilitatea de a recupera cheltuielile efectuate cu achiziționarea mijloacelor fixe KIB și imobil pentru cabinetul medical, prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care au fost achiziționate, respectiv puse în funcțiune.

De subliniat este și faptul că, invocarea prevederilor alin.(16) al art. 24 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se justifică pentru deducerea integrală a cheltuielilor (contravalorii) de cumpărare a spațiului - cabinet medical și a unui ecograf, deoarece unitățile furnizoare de servicii medicale în care medicii exercită profesia de medic, ca profesie liberă, respectiv cabinetele medicale nu beneficiază de aceste prevederi fiind unități fără personalitate juridică, fapt precizat și prin adresa nr. Z a Direcției Generale de Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor, de altfel aceste cheltuieli se pot deduce (scade) sub formă de amortizare lunară.

De asemenea, cheltuielile efectuate cu achiziționarea de bunuri care se utilizează în scopul personal al contribuabilei (perdele, servicii cosmetice, pantofi, geantă, etc.) corect au fost considerate de către organele de control ca nedeductibile fiscal, acestea nefiind folosite în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește cheltuielile cu primele de asigurare plătite în perioada 2007 – 2009 reprezentând asigurare de viață, asigurare suplimentară de deces din accident și asigurare suplimentară de invaliditate din accident, conform poliței de asigurare nr. Z, nu sunt deductibile și pentru acestea nu sunt aplicabile dispozițiile art. 48 alin.(5)

lit. h) din Codul Fiscal privind asigurarea voluntară de sănătate și nici nu sunt îndeplinite condițiile legale din prevederile legale anterior citate.

Pe cale de consecință, organele de control au recalculat venitul net impozabil (prin excluderea unor cheltuieli nedeductibile și acordarea amortizării legale a mijloacelor fixe), rezultând de plată pentru Cabinetul medical individual X o **diferență de impozit pe venit în sumă de Z lei aferentă anilor 2007, 2008 și 2009.**

Referitor la **majorările de întârziere în sumă de Z lei** aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar de plată, precizăm că acestea sunt datorate potrivit principiului de drept “accesorium 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 și Ordonanțelor de urgență ale Guvernului nr. 39 și 88/ 2010 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare, unde se prevede 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.”

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă de Z lei** sunt datorate în conformitate cu prevederile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120¹. (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

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.

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

director executiv

