



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Administare 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. .... din .....2011**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**Cabinet medical individual 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 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 organul de inspecție fiscală al 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 organul de inspecție

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

- arată faptul că prin adresa nr. Z, organul fiscal DGFP Z – Activitatea de Inspecție Fiscală i-a transmis Decizia de impunere nr. Z și Raportul de inspecție fiscală nr. Z, acte administrative prin care s-a dispus ca din totalul cheltuielilor înregistrate și declarate în sumă de Z lei, doar suma de Z lei este deductibilă, astfel organul de control apreciază că suma de Z lei (reprezentând diferența dintre valoarea imobilului de Z lei și amortizarea aferentă lunii decembrie 2009 de Z lei), este cheltuială nedeductibilă;

- precizează că imobilul achiziționat la data de Z cu suma de Z lei a fost introdus în circuitul economic conform procesului verbal de predare-primire nr. Z și a fișei mijlocului fix, acest imobil fiind amortizat integral la data punerii în funcțiune conform prevederilor art. 48 alin. 4 lit a, b și c coroborate cu prevederile art. 24 alin.16 privind amortizarea mijloacelor fixe destinate înființării și funcționării cabinetelor medicale și adresei nr. Z emisă de biroul asistență contribuabili din cadrul DGFP Z;

- menționează că organul fiscal invocă încălcarea prevederilor art.48 alin.1 din Codul fiscal, precum și regulile privind amortizarea prevăzute de art. 24 alin. 6 lit. a), apreciere netemeinică și nelegală prin care a fost obligată la plata sumei constatate ca fiind diferența de impozit pe venit aferent anului 2009 în sumă de Z lei, majorări de Z lei și penalități de Z lei calculate de la data de Z până la data de Z;

- consideră că organul fiscal de control încalcă prevederile cap. 2 art. 5 din Codul de procedură fiscală, conform căruia "organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat";

- susține că organul fiscal nu a ținut cont de prevederile art. 24 alin.16 privind amortizarea mijloacelor fixe destinate funcționării cabinetelor medicale considerând că se aplică doar societăților comerciale înființate conform Legii 31/ 1990, aspect combătut de conținutul art. 1 pct. 3 (1) din Legea nr. 400/ 2006 care arată că aceste prevederi fac obiectul cabinetelor medicale organizate atât sub forma prevăzută de OG 124/ 1998 la art. 1 alin. 3, cât și sub forma cabinetelor înființate conform art. 15 alin. 1 din aceeași OG 124/ 1998.

În consecință, solicită admiterea contestației și desființarea în întregime a actelor administrativ fiscale atacate, respectiv Decizia nr. Z și Raportul de inspecție fiscală nr. Z.

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

Pe anul 2009, conform declarației speciale depusă la organul fiscal, Cabinetul medical individual "X" a realizat și înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți un venit brut în sumă de Z lei, cheltuieli în sumă totală de Z lei, din care suma de Z lei reprezintă contravaloarea unui imobil cu destinație de cabinet achiziționat în baza facturii nr. Z a cărei valoare a fost înregistrată ca și cheltuială deductibilă integral în luna ..... 2009 cu ocazia încheierii procesului verbal de predare-primire nr. Z.

În urma recalculării bazei impozabile și a impozitului pe venit pe anul 2009, organul de inspecție fiscală a stabilit că amortizarea legală aferentă lunii decembrie 2009 este în sumă de Z lei, astfel că pentru anul 2009 este nedeductibilă cheltuiala în sumă de Z lei (Z lei – Z lei), diferență de impozit pe venit fiind în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit a calculat pe perioada Z majorări de întârziere în sumă de Z lei și penalități de întârziere în sumă de Z lei.

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. Z nr. Z, județul Z, are activitatea principală ca medic de familie, își desfășoară activitatea în baza Autorizației de liberă practică nr. 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 diferență de impozit pe venit pe anul 2009 și majorări și penalități de întârziere aferente stabilite de plată pentru Cabinetul medical individual X ca urmare a majorării venitului impozabil cu valoarea spațiului pentru cabinetul medical înregistrată pe cheltuieli integral la cumpărare și nu prin amortizarea lunară a imobilului.**

În fapt, Cabinetul medical individual X a înregistrat în luna decembrie 2009 în evidența contabilă ca și cheltuială deductibilă suma de Z lei reprezentând contravaloarea spațiului (imobilului) pentru cabinetul medical, achiziționat în luna noiembrie 2009 în baza facturii fiscale nr. Z, fără să țină seama de reglementările titlului II din Codul fiscal privind amortizarea mijloacelor fixe.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 24 alin.(1), (2), (6) 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;**

(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:**

**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 efectuată 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 imobilului pentru cabinet medical prin deducerea amortizării începând cu luna decembrie 2009, întrucât acesta a fost preluat în luna noiembrie conform Procesului verbal de predare – primire nr. Z.

De subliniat este faptul că, invocarea dispozițiilor art. I pct. 3 - articolul 9 - din Legea nr. 400/ 2006 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 124/ 1998 privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale nu se justifică pentru deducerea integrală a cheltuielilor (contravalorii) de cumpărare a spațiului - cabinet medical, ci doar prin acestea se arată că „se scad din veniturile realizate cheltuielile efectuate cu investiții, dotări și alte utilități ...”, cheltuieli care de altfel se pot deduce (scade) sub formă de amortizare lunară.

În drept, „3. La articolul 9, după alineatul (1) se introduce un nou alineat, alineatul (1<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:

(1<sup>1</sup>) 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.”

Totodată, în cazul de față se impune să menționăm că, unitățile furnizoare de servicii medicale în care medicii exercită profesia de medic, ca profesie liberă, respectiv cabinetele medicale nu beneficiază de prevederile alin.16 al art.24 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind unități fără personalitate juridică, fapt precizat și prin adresa nr. Z a Direcției Generale de Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor.

Pe cale de consecință, cheltuielile în sumă de Z lei efectuate pentru achiziționarea imobilului pentru cabinetul medical pot fi scăzute

din veniturile realizate prin deducerea lunară a amortizării, așa cum au stabilit organele de control prin recalcularea venitului net impozabil rezultând de plată pentru Cabinetul medical individual X o **diferență de impozit pe venit în sumă de Z lei aferentă anului 2009.**

În ce privește **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 Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 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. 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120<sup>1</sup>. (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

