

DECIZIA NR.47 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2007

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației formulate de **CMA X**, privind măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului Hunedoara – Activitatea de inspecție fiscală, prin "DECIZIA DE IMPUNERE 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 nr.../...**2007**, privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit aferent anului 2004
- ... lei - majorări de întârziere aferente
- ... lei - impozit pe venit aferent anului 2005
- ... lei - majorări de întârziere aferente

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Văzând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este competentă să soluționeze cauza.

I. Prin contestație, CMA X din Lupeni, susține următoarele :

- prin suportarea pe cheltuieli a avansului plătit pentru achiziționarea unui autoturism în sistem de leasing financiar, conform contractului nr.../...2004, organul de control a încadrat eronat această plată la alin.(5), art.48 din Legea nr.571/2003;
- de asemenea, organul de control a trecut la cheltuieli nedeductibile asigurarea obligatorie, ratele de leasing financiar privind capitalul, care sunt calculate pe 4 ani în contract și nu a luat în calcul amortizarea care este inclusă în rata de capital, calculate pe 5 ani;
- fiind persoană fizică – cabinetul medical – plătitoare de impozit pe venit și având trimitere prin lege de la art.48 alin.4 lit.c la Titlul II Impozitul pe profit din Codul fiscal, nu a găsit nicio frază sau niciun

cuvânt sau o prevedere, în sensul ca persoanele fizice să fie scoase din acest titlu sau ca o interdicere în aplicarea vreuneia din aliniatele art.24 care tratează “amortizarea fiscală”, respectiv : “contribuabilii care investesc în mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de muncă și bolilor profesionale, precum și 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...”;

- cu privire la cheltuielile nedeductibile, organul de control menționează: “precizăm că prevederile temeiului legal invocat de contribuabil, respectiv Titlul II art.24 alin.16 din Codul fiscal se aplică doar contribuabililor plătitori de impozit pe profit, nu și cabinetelor care sunt plătitoare de impozit pe venit și pentru care se aplică Titlul III din același act normativ”;

- afirmația că la alin.16 cheltuielile de scad din profitul impozabil și că aceasta se aplică doar persoanelor juridice, nu are o argumentare legală atâta timp cât plătitorii de impozit pe venit nu pot fi scoși din Titlul II și cât timp au trimitere prin articol de lege la acest titlu, pentru cheltuielile privind amortizarea – cabinete medicale.

Față de cele mai sus prezentate, considerate ca argumentate și justificate, contestatorul solicită anularea Deciziei de impunere pentru suma de ... lei.

II. Organele de control ale Direcției generale a finanțelor publice a județului Hunedoara-Activitatea de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

La nivelul anului 2004, urmare inspecției fiscale efectuate, s-a stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei, ca urmare a înregistrării pe cheltuielile societății a sumei de ... lei reprezentând cota parte din contravaloarea avansului plătit (...lei) pentru achiziționarea unui autoturism în sistem leasing financiar conform contractului de leasing nr.../...2004.

La nivelul anului 2005, urmare inspecției fiscale efectuate, s-a stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei, ca urmare a înregistrării pe cheltuielile societății a sumei de ... lei reprezentând cota parte din contravaloarea ratelor lunare (... lei) pentru achiziționarea autoturismului în sistem leasing financiar conform contractului de leasing nr.../...2004.

Potrivit art.48 alin.5 lit.I din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, sunt cheltuieli deductibile fiscal, cheltuielile efectuate de

utilizator, ... respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile operațiunilor de leasing și societățile de leasing.

Au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă de ... lei până la data de 15.06.2007.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

CMA X din Lupeni are ca și obiect de activitate “Activități de medicină generală” încadrate în clasa CAEN – 8512 și cod de identificare fiscală ...

In fapt, așa cum se arată și în contestație, la nivelul anului 2004, contestatorul a achiziționat un autoturism în sistem de leasing financiar conform contractului de leasing nr.../...2004 încheiat cu SC Y SRL.

Considerând că beneficiază de prevederile art.24 alin.16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, contestatorul a dedus integral la **nivelul anului 2004 cota parte din contravaloarea avansului (... lei) în sumă de ... lei și la nivelul anului 2005 cota parte din contravaloarea ratelor lunare (... lei) în sumă de ... lei**, pentru achiziționarea autoturismului în sistem leasing financiar conform contractului de leasing nr.../...2004.

Urmare inspecției fiscale privind verificarea modului de constituire a impozitului pe venit, organele de inspecție fiscală au luat în calcul la determinarea venitului impozabil cheltuiala nedeductibilă (în sumă totală de ... lei) cu cota parte din contravaloarea avansului și ratelor lunare pentru achiziționarea autoturismului în sistem leasing financiar conform contractului de leasing nr.../...2004, întrucât acesta reprezintă un mijloc fix amortizabil și sunt cheltuieli deductibile, cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar.

In drept, prevederile art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, actualizat în baza actelor normative modificatoare până la 1 ianuarie 2005, stipulează:

“Reguli generale de stabilire a venitului net din activități independente determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

*l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv **cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar**, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing.”*

De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

38. “Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

*- cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria (rata de leasing) în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv **cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar**, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;”*

Potrivit prevederilor art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, actualizat în baza actelor normative modificatoare până la 1 ianuarie 2005, se stipulează:

“Amortizarea fiscală

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

Ulterior, la data depunerii contestației și urmare solicitării organului de inspecție fiscală, contestatorul depune **Nota de calcul amortisment** pentru mijlocul fix “autoturism” achiziționat prin contractul de leasing nr.../...2004, care cuprinde:

- Valoarea de intrare a mijlocului fix - ... lei
- Opțiunea pentru “amortizarea accelerată” cu durata normală de utilizare a autoturismului la 5 ani
- Primul an 01.01. – 31.12.2005 ... x 50% = ... lei
- Al doilea an 01.01. – 31.12.2006 ... lei : 4 ani = ... lei
- Al treilea an ...etc...

Astfel, începând cu anul 2005, prin prisma prevederilor legale, contestatorul beneficiază de deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea aferentă contractului de leasing financiar.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației întocmit de organul emitent al actului atacat, organul de inspecție fiscală, propune admiterea contestației, întrucât cheltuielile cu amortizarea (în sumă de ... lei – ambii asociați) pentru perioada 2004 - 2005, sunt peste limita cheltuielilor cu contravaloarea avansului și ratelor lunare (în sumă de ... lei – ambii asociați) pentru aceeași perioadă, luate în calcul la determinarea venitului impozabil la data inspecției fiscale, **fără a ține cont** de data achiziționării mijlocului fix, respectiv luna decembrie 2004 și prevederea legală potrivit căreia *“Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare...”*

Cu privire la susținerea contestatorului, potrivit căreia beneficiază de prevederile art.24 alin.16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, **prevederile punctului 38** din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 de aplicarea **articolului 48** *Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă* din **Titlul III al Codului fiscal**, astfel cum au fost modificate prin Hotărârea Guvernului nr.84/2005, stipulează:

38. “Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:
- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz;

Din textul de lege invocat mai sus, se reține intenția expresă a legiuitorului de a condiționa acordarea *facilității privind deducerea integrală a valorii mijloacelor fixe* de contribuabilii care investesc în mijloace fixe destinate *funcționării cabinetelor medicale*, **după caz, în cauza suspusă soluționării existând prevedere legală stipulată** la aliniatul 5 litera l) al articolului 48 din Codul fiscal, enumeră cheltuielile deductibile limitat printre care: *cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing.*

În aceste condiții, coroborat cu textele de lege mai sus enunțate, se reține că, societatea contestatoare nu poate beneficia de facilitățile acordate prin prevederile art.24 (16) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv suportarea integrală pe cheltuieli a contravalorii avansului și ratelor lunare pentru achiziționarea autoturismului în sistem leasing financiar conform contractului de leasing nr.../...2004.

Prin prisma prevederilor legale invocate în cuprinsul referatului și prezentarea de către contestatoare a Notei de calcul amortisment pentru mijlocul fix “autoturism” achiziționat prin contractul de leasing nr.../...2004, se reține:

- **la nivelul anului 2004**, în mod corect, organul de inspecție fiscală a stabilit obligațiile fiscale de plată de natura impozitului pe venit în sumă de ... lei și obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei, în condițiile în care:

- societatea contestatoare **nu beneficiază** de facilitățile acordate prin prevederile art.24 (16) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv suportarea integrală pe cheltuieli a contravalorii avansului și ratelor lunare pentru achiziționarea autoturismului în sistem leasing financiar conform contractului de leasing nr.../...2004 și **nu poate beneficia** de deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea începând cu anul 2004, întrucât achiziționarea autoturismului s-a făcut în luna decembrie 2004 și amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare, respectiv ianuarie 2005.

- **la nivelul anului 2005**, în mod eronat, organul de inspecție fiscală a stabilit obligațiile fiscale de plată de natura impozitului pe venit în sumă de ... lei și obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei, în condițiile în care:

- societatea contestatoare beneficia de deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea aferente contractului de leasing financiar, iar organul de inspecție fiscală nu a făcut aplicațiunea prevederilor legale.

În aceste condiții, față de cele reținute și coroborate cu textele de lege invocate și având în vedere prevederile art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la 31 iulie 2007, se

DECIDE:

1. Respingerea contestației formulate de CMA X din Lupeni pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - **impozit pe venit aferent anului 2004**
- ... lei - **majorări de întârziere aferente**

2.Desființarea Deciziei de impunere emisă pentru anul 2005, urmând ca organele de inspecție fiscală să încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele arătate.