

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI NEAMT**

**DECIZIA NR. 545 DIN 21.03.2011
privind solutionarea contestatiei formulate de
CMI Dr. X
din ..., jud.Neamt,
înregistrată la D.G.F.P. Neamț sub nr..../17.02.2011**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Neamț a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Neamț, prin adresa nr. ... /.../17.02.2011, înregistrată la direcția generală sub nr. .../17.02.2011 cu privire la contestația formulată de **CMI Dr. X** având sediul fiscal în ..., Strada ..., nr. ..., jud.Neamț, cod de înregistrare fiscală ..., fiind reprezentată de doamna X, având CNP ... și domiciliul în ..., Aleea ..., nr. ..., jud. Neamț.

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț sub nr. .../14.02.2011, a fost formulată parțial împotriva **Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..../11.01.2011** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../11.01.2011 și are ca obiect măsura diminuării cheltuielilor deductibile, măsură ce a avut drept consecință stabilirea de obligații de plată suplimentare pentru anul 2008 în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei – impozit pe venit;
- ... lei – dobânzi aferente impozitului pe venit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit,

precum și diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei în anul 2009.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art. 207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Neamț este competentă să soluționeze contestația formulată de **C.M.I. Dr. X** din ..., jud.Neamț.

I. CMI Dr. X contestă parțial Decizia de impunere nr. .../11.01.2011 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 prin care s-au diminuat cheltuielile declarate, astfel:

-în anul 2008, cu suma de ... lei, rezultând o diferență de impozit pe venit în sumă de ... lei, la care se adaugă majorări, dobânzi și penalități de întârziere;

-în anul 2009 cu suma de ... lei (... lei minus ... lei) rezultând diminuarea corespunzătoare a pierderii fiscale din anul respectiv.

Aceste sume se referă la contravaloarea unui ecograf pentru care organul de control a considerat cheltuiala ca fiind nedeductibilă conform art. 48 alin. 7 lit. i) din Legea nr. 571/2003 modificată și completată.

Petenta consideră că sumele contestate nu diminuează cheltuiala anilor respectivi deoarece se încadrează în condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse (art. 48 alin. (4) lit. a,b,c Cod fiscal), coroborate cu excepția prevăzută pentru cabinetele medicale la art. 24 alin. (16) din Codul fiscal.

În finalul contestației se solicită analizarea celor invocate și refacerea deciziei de impunere nr. .../11.01.2011 cu luarea în considerare a motivelor prezentate.

II. Prin Decizia de impunere 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 nr..../11.01.2011, emisă de Activitatea de Inspecție

Fiscală din cadrul DGFP Neamț, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr. .../11.01.2011, organele de inspecție au stabilit suplimentar de plata în sarcina **Cabinetului Medical Individual Dr. X din ...**, pentru anul 2008, un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de ... lei, iar pentru anul 2009 diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei.

Cabinetul medical a contestat parțial constatările organelor de inspecție fiscală.

Pentru anul 2008, s-a stabilit o diferență de venit net suplimentară în sumă ... lei, compusă din:

-... lei, venituri nedeclarate la organul fiscal teritorial ca urmare a neînregistrării încasării din data de 21.03.2008;

-... lei, reprezentând parțial contravaloarea unui ecograf, sumă achitată în luna decembrie 2008. La control cheltuiala cu achiziția mijlocului fix s-a considerat nedeductibilă fiscal, cu precizarea că se va recupera prin amortizare contravaloarea mijlocului fix.

Pentru diferența de venit net în sumă de ... lei s-a determinat un impozit pe venit în sumă de ... lei pentru care s-au calculat obligații fiscale accesorii în sumă de ... lei. Impozitul pe venit aferent cheltuielii contestate este în sumă de ... lei (... lei x 16%), iar accesoriile aferente acestei sume, dobânzi și penalități de întârziere, sunt în cuantum de **6.890 lei**, stabilite astfel:

... lei x 378 zile x 0,1% = ... lei

... lei x 92 zile x 0,05% = ... lei

... lei x 103 zile x 0,04% = ... lei

... lei x 15% = ... lei.

Pentru anul 2009, s-a diminuat pierderea fiscală declarată cu suma de ... lei, după cum urmează:

-(-) ... lei venituri declarate eronat, în plus;

-(+)... lei cheltuieli cu care s-au diminuat cheltuielile declarate, formate din:

* - ... lei – contravaloare ecograf;

* + ... lei – cheltuieli amortizare ecograf determinate la control;

* - ... lei – contravaloare combustibili.

Cabinetul medical a contestat diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei.

Actele normative care au stat la baza stabilirii diferențelor suplimentare au fost:

-Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare – **art.24 alin. (1) și alin. (3)**, alin. (7) lit. I¹, **alin. (11) lit. a)**, **art.48** alin. (1), (2), **(4) lit. c)**, **alin. (7) lit. i)** și alin.(8), art. 84;

-O.M.F.P.nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal – cap.II lit. E pct.33 lit. b) și lit. c), lit. G pct.48;

-H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, pct. 36;

-O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata – art. 80 alin. (5), art.82 alin.(3), art. 119, art. 120.

III. Luand in considerare cele prezentate de contestatoare, constatarile organului de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada verificata, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Finantelor Publice Neamt este dacă este legală măsura organelor de inspecție fiscală privind neadmiterea la deducere la stabilirea venitului impozabil pe anul 2008 a cheltuielilor în sumă ... lei și diminuarea pierderii fiscale în anul 2009 cu suma de ... lei reprezentând contravaloare aparatură medicală și combustibili, măsură ce a avut drept consecință stabilirea în sarcina **CABINETULUI MEDICAL INDIVIDUAL Dr. X de obligații de plată suplimentare de natura impozitului pe venit în sumă de ... lei și obligațiilor fiscale accesorii în sumă de ... lei.**

In fapt,

Prin Decizia de impunere nr.../11.01.2011, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Neamt au majorat baza impozabilă aferentă impozitului pe venit în anul 2008 prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, cu achiziționarea în luna decembrie 2008 a unui ecograf. În anul anul 2009, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuiala în sumă de ... lei reprezentând contravaloare aparatură medicală, însă au stabilit cheltuiala decuctibilă cu amortizarea ecografului la nivelul sumei de ... lei, luând în considerare valoarea mijlocului fix, de ... lei (... lei + ... lei), și durata normală de utilizare de 48 luni. De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că în anul 2009 cabinetul nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu combustibilul în sumă de ... lei.

Pentru diferența de venit net în sumă de ... lei stabilită pentru anul 2008 s-a determinat un impozit pe venit în sumă de ... lei (... X 16%), precum și obligatii fiscale accesorii în sumă de ... lei.

C.M.I. Dr. X formulează contestație împotriva măsurii organelor de inspecție fiscală privind majorarea venitului impozabil în anul 2008 cu suma de ... lei și diminuarea pierderii fiscale în anul 2009 cu suma de ... lei, motivând că și în cazul cabinetelor medicale se aplică prevederile art.24 alin.(16) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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, potrivit prevederilor prezentului articol.”

În contestarea măsurii privind diminuarea cu suma de ... lei (- ... lei + ... lei – ... lei) a pierderii fiscale din anul 2009 cabinetul medical nu prezintă motivații pentru cheltuiala cu combustibilul în sumă de ... lei, neacceptată la deducere la control.

In drept,

Art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare stabileste *Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă.* În acest sens, alin. (4) precizeaza:

„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”

Potrivit prevederilor punctului 38 din Normele metodologice date în aplicarea art.48 din Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,

“**Sunt cheltuieli deductibile**, de exemplu:

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

- cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de terți;

(...)

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

În contextul dispozițiilor legale de mai sus, se reține că recuperarea valorii mijloacelor fixe achiziționate de către contribuabil, se face prin înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea, conform regulilor prevăzute la titlul II din Codul fiscal, în speță potrivit prevederilor art.24 referitoare la amortizarea fiscală, potrivit căror:

„(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.

[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

De asemenea, speței supuse analizei îi sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, unde referitor la forma și conținutul contestației, se precizează următoarele:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

(...)"

De asemenea, prevederile pct. 2.4 din O.M.F.P. nr.519/27.09.2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, stipulează că:

"2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

În vederea soluționării contestației, organul competent din cadrul D.G.F.P. Neamț a avut în vedere și prevederile art. 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, unde referitor la soluționarea contestației, se precizează expres faptul că:

"(1) [...]. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării",

coroborate cu pct.12.1 lit.b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicată, care prevede referitor la soluțiile asupra contestației că aceasta este:

"b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării", organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume.

Față de motivele de fapt și de drept prezentate anterior se reține că valoarea mijloacelor fixe achiziționate de către cabinetul medical în anul 2008, pentru care s-a finalizat achitarea în anul 2009, trebuie recuperată prin deducerea amortizării potrivit dispozițiilor de mai sus și nu prin includerea integrală pe costuri a valorii acestora la data dării în folosință. Astfel, prin metoda utilizată, cabinetul a încălcat dispozițiile legale referitoare la determinarea venitului net din activități independente, în speță cele referitoare la nedeductibilitatea din punct de vedere fiscal a cheltuielilor de achiziționare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul – inventar.

În același sens s-a pronunțat și Direcția Generală Metodologiei Fiscale, Îndrumare și Asistență a Contribuabililor din cadrul A.N.A.F. prin adresa nr. 336630/03.02.2010, înregistrată la D.G.F.P. Neamț-A.I.F. sub nr. 1411/17.02.2010, formulată ca răspuns la solicitarea D.G.F.P. Neamț privind tratamentul fiscal al cheltuielilor destinate înființării și funcționării cabinetelor medicale individuale, existentă în copie la dosarul cauzei.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia, mijloacele fixe achiziționate reprezintă investiții destinate înființării și funcționării cabinetelor medicale, investiții care pot beneficia de prevederile art.24(16) din Codul fiscal, precizăm că în speță, potrivit art.46(3) din același act normativ, este vorba de **venituri din profesii libere, obținute din exercitarea profesiei medicale, venituri care se încadrează în sfera de aplicabilitate a impozitului pe venit, respectiv titlul III, art.40 din Codul fiscal și nu li se aplică prevederile art. 24 alin. (16) deoarece la art. 48 alin. (7) lit. i) există prevederea expresă privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu achiziționarea bunurilor amortizabile din Registrul - inventar.**

Prin urmare, se reține că în mod legal organul de inspecție fiscală a procedat la majorarea bazei de impunere aferente impozitului pe venit cu valoarea mijloacelor fixe achiziționate de către contribuabilă în anul 2008, respectiv cu ... lei, și la diminuarea pierderii fiscale declarate în anul 2009 cu suma de ... lei (... lei cheltuieli cu achiziția aparaturii medicale concomitent cu diminuarea cu ... lei a bazei de impozitare prin deducerea cheltuielilor cu amortizarea).

În ceea ce privește contestarea sumei de ... lei, reprezentând cheltuieli cu combustibilul neacceptate la deducere de organele de inspecție fiscală, analizand documentele existente la dosarul cauzei, se retine faptul ca, deși CMI Dr. X le contestă, fiind incluse în cheltuielile în sumă de ... lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală declarată în anul 2009, petenta nu aduce în susținerea cauzei supuse soluționării argumente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală din care sa rezulte o altă situație față de cea constatata la inspectia fiscală, nu precizează motivele de drept pe care se întemeiază contestația și nu aduce date și documente noi față de cele avute în vedere la control, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În consecință, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de către CMI Dr. X din ... împotriva impozitului pe venit în suma de ... lei**, obligație fiscală suplimentară stabilită pentru anul 2008 prin Decizia de impunere nr. .../11.01.2011 emisă de A.I.F. Neamț privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, precum și împotriva **măsurii de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de ... lei**.

Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar de plată în sumă de ... lei, menționăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Având în vedere că în sarcina cabinetului medical a fost reținut întreg debitul de natura impozitului pe venit în sumă de ... lei, **urmează a se respinge contestația și pentru suma de ... lei**, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul.

În contextul considerentelor prezentate mai sus, **urmează a se respinge ca nemotivată și nesustenută cu documente contestația formulată de către CMI Dr.X împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de ... lei**, măsură stabilită prin Decizia de impunere nr. .../11.01.2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.210, 216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de către **CMI Dr. X din ... împotriva impozitului pe venit în suma de ... lei** și a obligațiilor fiscale accesorii în sumă de ... lei, **precum și a măsurii de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de ... lei**, obligații fiscale suplimentare și respectiv măsură stabilite prin Decizia de impunere nr. .../11.01.2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emisă de Acivitatea de inspecție fiscală Neamț.

2. Respingerea ca nemotivată și nesustenută cu documente a contestației formulate de către **CMI Dr. X din ... împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de ... lei**, măsură stabilită prin Decizia de impunere nr. .../11.01.2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală emisă de Acivitatea de inspecție fiscală Neamț.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul Neamț în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.