

ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud
Biroul de solutionare a contestatiilor

DOSAR Nr.7/64/2005

DECIZIA NR. 40/20.04.2006
privind solutionarea contestatiei formulate de M M
inregistrata la D.G.F.P. Bistrita- Nasaud sub nr.15559/12.08.2005.

Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita - Nasaud a fost sesizata de catre Administratia finantelor publice a municipiului Bistrita in legatura cu contestatia depusa de M M.

Contestatia este formulata impotriva masurilor dispuse prin Deciziile de impunere anuale nr.6300100726132/21.07.2005 pentru anul 2002, nr.6300101071484/21.07.2005 pentru anul 2003 si nr.6300101239751/21.07.2005 pentru anul 2004, intocmite de Biroul control fiscal persoane fizice din cadrul Administratiei finantelor publice Bistrita.

Cu adresele nr.15559/24.08.2005 (filele 86-88) s-a solicitat petentului completarea documentatiei iar Primariei Bistrita unele precizari privind situatia juridica si regimul de impozitare a imobilului situat in B, cele transmise fiind anexate al dosarul cauzei (filele 95-178 si 91-92). Intrucat petentul nu a dat in intregime curs solicitarilor noastre, cu adresa nr.15559/04.11.2005 (fila 179) s-a pus in vedere comunicarea exacta a bazei de impozitare si a sumei totale contestate, defalcate pe categorii de obligatii bugetare, cele transmise fiind anexate la dosar (filele 181-183). Astfel, potrivit situatiei centralizatoare (fila 183) transmisa de petent cu scrisoarea inregistrata la D.G.F.P. Bistrita- Nasaud sub nr.1835/26.01.2006 (fila 184), baza de impozitare (venitul net) este in quantum de S RON iar impozitul pe venit contestat este de S1 RON (S2 RON pe anul 2002, S3 RON pe anul 2003 si S4 RON pe anul 2004).

In raport cu datele din dosar constatam ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.175, 177 si art.179 alin.(1) din Codul de procedura fiscala- republicat-, si pe cale de consecinta, Biroul de solutionare a contestatiilor este investit sa solutioneze cauza.

In cauza a fost intocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosar, rezulta urmatoarele :

I.Prin Raportul de Inspectie Fiscala nr.16723/22.07.2005 (filele 28-41) organele de inspectie din cadrul Administratiei finantelor publice ale municipiului Bistrita constata ca petentul (M.M) autorizat prin actul nr.0685/C/04.04.2001 de catre Ministerul Justitiei, cod. CAEN 7411, a inregistrat in evidenta contabila pentru anii

2002-2004 cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal si a insumat eronat in Registrul – Jurnal de incasari si plati o parte din venituri si cheltuieli. Urmare a calculelor efectuate, la Cap.VI (fila 30) s-a cuantificat baza impozabila stabilita suplimentar la impozitul pe venit S5 RON), pentru intreaga perioada verificata, situatiile pentru fiecare an regasindu-se in documentele nr.17, 18 si 19 (filele 44, 46 si 48). In actele enumerate anterior se regasesc bazele impozabile stabilite suplimentar, dupa cum urmeaza : pe anul 2002 suma de S6 RON, pe anul 2003 suma de -S7 RON si pe anul 2004 suma de S8 RON. Avand in vedere cele inscrise in deciziile referitoare la bazele impozabile stabilite suplimentar, organul de inspectie a procedat la recalcularea impozitului pe venit, sens in care a intocmit trei decizii de impunere anuala pentru anii 2002, 2003 si 2004 (filele 45, 47 si 49), din care rezulta ca, impozitul pe venitul anual global datorat de contribuabil este de S9 RON (S10 RON pentru anul 2002, S11 RON pentru anul 2003 si S12 RON pentru anul 2004).

In sustinerea constatarilor si masurilor dispuse au fost invocate prevederile O.G. nr.73/1999, O.G. nr.7/2001 si Legea nr.571/2003.

II. Prin cererea de la fila 70, (completata cu scrisorile din 16 august 2005 filele – 84 la 85 si din 26.01.2006 -filele 181 la 184), inregistrata la Administratia finantelor publice a municipiului Bistrita sub nr.17448/08.08.2005 , transmisa spre solutionare si inregistrata la D.G.F.P Bistrita- Nasaud sub nr.15559/12.08.2005 (fila 74), d-l M M formuleaza contestatie impotriva masurilor dispuse prin cele trei decizii de impunere pe anii 2002-2004, vizand impozitul pe venit in suma de S1 RON, defalcat pe ani in modul aratat anterior.

In sustinerea cererii sale contribuabilul motiveaza urmatoarele :

- din eroare organul de inspectie a considerat ca suma de S13 RON, inregistrata in Registrul-Jurnal de incasari si plati in anul 2002 reprezinta venituri, in realitate suma in cauza reprezinta rambursare de taxa pe valoarea adaugata ;

- organul de inspectie nu recunoaste ca si cheltuieli deductibile suma de S14 RON, ce reprezinta asigurare tip ING pe anii 2002-2004 ;

-in anul 2003 s-au procurat doua costume barbatesti in valoare de S15 RON, nerecunoscute de organul de inspectie ca si o cheltuiala deductibila ;

- in cursul anului 2004 s-au efectuat lucrari de amenajare la sediul secundar al contribuabilului (unde este punctul de lucru) in suma de S16 RON. La baza efectuării cheltuielilor de mai sus , petentul invoca un contract de comodat in care se prevedea obligatia comodatului, (a contribuabilului) de a suporta toate cheltuielile de intretinere, igienizare, salubritate, inclusiv a tuturor reparatiilor necesare la imobilul cu destinatie de punct de lucru ;

- cuptorul cu microunde in valoare de S17 RON reprezinta o cheltuiala deductibila.

III.Avand in vedere motivele invocate de petent, in raport cu documentatia existenta la dosar si prevederile legale incidente in speta se retin urmatoarele :

Actele normative care reglementeaza impozitul pe venit pentru perioada supusa verificarii sunt O.G. nr.7/2001 cu modificarile si completarile ulterioare si Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal. Avand in vedere normele legale privind inregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe, constatam ca activitatea desfasurata de petent se supune dispozitiilor din Sectiunea I “ Venituri din activitati independente “ din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit si Capitolul I-II din Titlul III al Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru anul 2002.

Contribuabilul contesta suma de S2 RON reprezentand impozit pe venit , motivand ca organul de inspectie in mod eronat nu a admis ca si cheltuieli deductibile asigurarea ING Nederlanden in suma de S18 RON si a luat eronat la calculul venitului impozabil suma de S13 RON ce reprezinta rambursare de taxa pe valoarea adaugata.

Referitor la asigurarea tip ING Nederlanden Asigurari de Viata S.A (Anexa 11- fila 17), retinem ca petentul a incheiat contracte de asigurare (filele 95-99) in numele M M. Persoana asigurata potrivit politelor este M M, iar asigurarea cuprinde costul asigurarii de viata, costul asigurarii suplimentare de deces din accident, costul asigurarii suplimentare de invaliditate permanenta din accident si taxa de administrare a politei. Referitor la modul de determinare a venitului net din activitati independente, la art.16 alin .(2) din O.G. nr.7/2001 se stipuleaza ca venitul net se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile. Potrivit Normelor metodologice aprobate prin H.G. nr.54/2003 date in aplicarea art.16 pct.2 din O.G. nr.7/2001, sunt cheltuieli deductibile cele referitoare la asigurarea pentru boli profesionale si risc profesional si impotriva accidentelor de munca. Cum din documentele depuse rezulta ca polita priveste asigurarea de viata a petentului,(aspect confirmat si de societatea de asigurare – fila 69) constatam ca pentru suma de S18 RON reprezentand cheltuieli de aceasta natura, contribuabilul nu poate beneficia de deductibilitate la calculul venitului anual global.

In ceea ce priveste luarea in considerare de catre organul de inspectie ca si venit impozabil a sumei de S13 RON, din copia Registrului- Jurnal de incasari si plati (fila 117) rezulta ca suma in cauza reprezinta taxa pe valoarea adaugata restituita contribuabilului. De altfel, prin referatul cu propuneri de solutionare organul de inspectie recunoaste eroarea comisa. In aceasta situatie constatam ca pentru anul 2002 baza de impunere nu este corecta, urmand ca partea din Raportul de inspectie fiscala nr.16723/22.07.2005 (filele 38-39) referitoare la acest aspect, Decizia privind baza de impunere si Decizia de impunere aferenta anului 2002 (filele 44-45) sa fie desfiintate, urmand ca organul de inspectie sa emita o noua decizie de impunere pentru anul 2002 in care suma de S13 RON sa fie exclusa de la calculul venitului net.

Pentru anul 2003.

Contribuabilul contesta suma de S3 RON reprezentand impozit pe venit motivand ca organul de inspectie nu a admis ca si cheltuieli deductibile contravaloarea a doua costume barbatesti in valoare de S15 RON, precum si cheltuieli cu asigurari ING Nederlanden in cuantum de S19 RON.

Petentul justifica achizitionarea celor doua costume cu bon fiscal (fila 101).

Potrivit art.10 alin. (1) din O.G. nr.7/2001, in vederea determinarii venitului net ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica printre altele, urmatoarele reguli :

a) *cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii acestuia, justificate prin documente ;*

b) *sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului ;*

Avand in vedere ca pentru cele doua costume achizitionate petentul nu a probat ca acestea se incadreaza in vreo dispozitie legala in baza careia (pentru activitatea desfasurata) se acorda astfel de bunuri drept echipament de lucru, apreciem ca in mod corect organul fiscal le-a incadrat in categoria bunurilor pentru uz personal si in consecinta nu au fost acceptate la deductibilitate.

In ceea ce priveste cheltuielile cu asigurarea ING Nederlanden in cuantum de S19 RON, asa cum s-a aratat mai sus , pentru cheltuieli de aceasta natura petentul nu are drept de deductibilitate la calculul venitului net.

Pentru anul 2004.

Contribuabilul contesta suma de S4 RON reprezentand impozit pe venit rezultat din neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor privind achizitionarea unui cuptor cu microunde in valoarea de S17 RON, a asigurarii ING Nederlanden in suma de S20 RON si a efectuarii de lucrari de amenajare la sediul secundar(unde se afla punctul de lucru) in suma de S16 RON.

La dosarul cauzei contribuabilul depune copie dupa factura seria CV XIU nr.392763/05.08.2004 –fila 116 privind achizitionarea cuptorului cu microunde. Potrivit art.49 alin.(7) lit.a) din Codul fiscal, nu sunt cheltuieli deductibile bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale. Intrucat bunul achizitionat nu are legatura cu activitatea desfasurata de petent si prin urmare nu concura la realizarea de venituri, fiind utilizat in scop personal, constatam ca aceasta cheltuiala nu poate fi deductibila la calculul venitului anual global.

In legatura cu primele de asigurare, Codul fiscal reglementeaza conditiile pe care trebuie sa le indeplineasca astfel de cheltuieli pentru a putea fi deduse. Astfel, in conformitate cu art.49 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal sunt admise la deducere primele de asigurare efectuate pentru :

- 1) *active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii ;*
- 2) *activele ce servesc ca garantie bancara pentru creditele utilizate in desfasurarea activitatii pentru care este autorizat contribuabilul ;*
- 3) *boli profesionale , risc profesional si accidente de munca;*
- 4) *persoane care obtin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului III din prezentul titlu, cu conditia impozitarii sumei reprezentand prima de asigurare , la beneficiarul acesteia, la momentul platii de catre suportator.*

De asemenea, potrivit art.49 alin.(5) lit.h) este cheltuiala deductibila limitat "*prima de asigurare pentru asigurarile private de sanatate, in limita stabilita potrivit legii* ".

Potrivit art.49 alin.(7) lit.d) din Codul fiscal nu sunt cheltuieli deductibile “cheltuielile cu primele de asigurare, altele decat cele prevazute la alin.(4) lit.d) si la alin. (5) lit h) ” . Prin urmare, in raport cu prevederile legale antecitate, doar cheltuielile cu primele de asigurare efectuate pentru boli profesionale, risc profesional si accidente de munca, precum si primele de asigurare pentru asigurarile private de sanatate,(in limita stabilita potrivit legii) pot fi deductibile la calculul venitului anual global. Din scrisoarea inregistrata la ING Nederlanden sub nr.9967/05.07.2005 (fila 69) transmisa contribuabilului rezulta o detaliere a costurilor privind polita de asigurare. Potrivit celor inscrise in scrisoare, costurile si cheltuielile din polita de asigurare privesc costul asigurarii de viata, asigurarea suplimentara de deces si accidente, costul asigurarii suplimentare de invaliditate permanenta din accident precum si taxa de administrare a politei. Asa fiind, constatam ca pentru suma de S20 RON reprezentand cheltuieli de aceasta natura contribuabilul nu are dreptul la deductibilitate la calculul venitului anual global.

In legatura cu cheltuielile efectuate la sediul secundar (punctul de lucru) in cursul anului 2004 in suma de S16 RON, din probele administrate la dosar rezulta urmatoarele :

Prin Autorizatia de construire nr.728/12.08.2004(filele 119-120) Primaria B a autorizat executarea lucrarilor de construire pentru mansarda cu destinatie de locuinta, deasupra apartamentului “II” la imobilul situat in B, inscris in cartea funciara nr.2052/II, nr.top.1837//I/II, urmare a documentelor depuse de M. M si sotia M. Cu alte cuvinte, lucrarile de construire se refera exclusiv la mansardarea imobilului care urmeaza sa aiba destinatie de locuinta, si a caror valoare potrivit devizului intocmit de S.C. Val Construct S.R.L. Bistrita este de S21 RON (filele 145-151). In ceea ce priveste lucrarile de reparatii care urmeaza a se efectua la apartamentul II in vederea folosirii acestuia ca punct de lucru, potrivit devizului de lucrari (filele 133-137) valoarea estimativa a acestora este de S22 RON, lucrarile fiind executate in baza Contractului nr.04./30.07.2004 (fila 127). La articolul 2 din contract se prevede executarea lucrarilor aferente investitiei - “ amenajare arhiva si birou secundar “. Prin urmare lucrarile executate la imobilul situat in B se refera atat la mansardare (respectiv construirea unui nivel deasupra parterului imobilului vechi, cu destinatie de locuinta), cat si la amenajarea parterului prin transformarea spatiului de locuit in punct de lucru .

Referitor la cheltuielile efectuate in vederea renovarii si amenajarii punctului de lucru, prin Anexele 17, 18-19 (filele 10 si 11) se detaliaza pe de o parte valoarea lucrarilor executate in baza devizului nr.008 intocmit de S.C. V S.R.L. Bistrita (S23 RON), iar pe de alta parte valoarea materialelor aprovizionate de petent in vederea renovarii (S24 RON).

Intrucat cheltuielile ocazionate cu amenajarea sediului secundar au fost apreciate de organul de inspectie ca fiind nedeductibile fiscal,(motivele fiind enumerate in cuprinsul Raportului de inspectie fiscal (fila 35), urmeaza sa se stabileasca daca lucrarile in cauza pot fi considerate ca fiind de natura investitiilor sau reprezinta

reparatii curente. In functie de natura lucrarilor executate la sediul secundar, va fi analizat si tratamentul fiscal aplicabil.

Pentru clarificarea aspectelor divergente asupra naturii lucrarilor executate la sediul secundar, cu adresa inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 5566/17.03.2006 (fila 192) petentul solicita in probatiune admiterea unei expertize tehnice, cerere care a fost acceptata (fila 193).

Din cuprinsul raportului de expertiza tehnica (filele 203-209) rezulta ca pentru asigurarea fluxului necesar noului profil de activitate (punct de lucru), constructia veche a necesitat modificari privind accesul in imobil si compartimentarea spatiului de la parter. Intrucat, imobilul vechi era compus din doua apartamente cu o terasa comuna, (unul fiind in proprietatea d-lui B I) a fost nevoie de impartirea terasei, prin construirea a doua cai de acces. Deoarece cladirea are o vechime de peste 90 de ani, au fost necesare o serie de lucrari de reparatii (detaliata la fila 204 din dosar), scopul efectuarii acestor lucrari, potrivit celor inscrise la fila 203 din dosar, fiind acela de a asigura o buna functionalitate a cladirii pe toata durata de serviciu.

Concluzionand, expertul retine ca lucrarile efectuate la punctul de lucru nu se incadreaza in categoria investitiilor, nefiind vorba strict de o modernizare, ci de o reparatie curenta, respectiv o amenajare si transformare a spatiului de locuit in spatiu de birou, cu precizarea ca lucrarile de investitii sunt numai cele referitoare la mansardarea imobilului.

Asa fiind urmeaza ca, prin prisma dispozitiilor legale, sa se analizeze daca cheltuielile cu reparatiile curente, astfel cum au fost caracterizate prin raportul de expertiza tehnica, sunt deductibile fiscal.

In legatura cu conditiile pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile pentru a putea fi deduse, mentionam ca potrivit art.49 alin.(4) , lit.a) din Codul fiscal , acestea trebuie sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate cu documente. Printre cheltuielile deductibile enumerate, la pct.54 liniuta 23 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal referitoare la art.49, sunt si *“ cheltuielile cu functionarea si intretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit intelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii “*.

Din dosarul cauzei rezulta ca prin contractul de comodat (fila 66) M.M. , in calitate de comodant, pune la dispozitia comodatului (M M) cu titlu gratuit, o parte din imobilul unde locuieste, pentru a putea fi folosit ca punct de lucru in exercitarea profesiei, ca sediu secundar al biroului. Printre altele, obligatia comodatului este aceea de a “ suporta toate cheltuielile de intretinere, utilizare a acestui imobil, de igienizare, salubritate si a tuturor reparatiilor necesare a imobilului sus mentionat “. Prin contestatia formulata, contribuabilul motiveaza, printre altele, efectuarea de cheltuieli de amenajare la sediul secundar, cu invederearea obligatiile mentionate mai sus, care ii revin in calitate de comodat.

In raport ce cele de mai sus aprecierea organului de control conform careia, lucrarile efectuate la sediul secundar nu pot fi considerate deductibile deoarece nu sunt

cheltuieli de intretinere, nu este intemeiata. Pe cale de consecinta suma de S16 RON reprezinta cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe venit pe anul 2004, urmand ca impozitul datorat sa fie recalculat in mod corespunzator.

Avand in vedere ca pentru anul 2004, asa cum s-a aratat anterior si cum corect a procedat organul fiscal, cheltuielile cu asigurarea ING Nederlanden (S20 RON) si cu achizitionarea unui cuptor cu microunde (S17 RON) nu pot fi admise la deducere, iar cheltuielile cu lucrarile de amenajare la sediul secundar (S16 RON) nu au fost corect incadrate fiscal, constatam ca baza de impunere (venitul anual din decizia de impunere pe anul 2004 – fila 49) este denaturata. In aceasta situatie urmeaza ca partea din Raportul de inspectie fiscala nr.16723/22.07.2005 (fila 36) referitoare la acest aspect, Decizia privind baza de impunere si Decizia de impunere pe anul 2004 (filele 48 si 49) sa fie desfiintate, urmand ca organul de inspectie sa emita o noua decizie de impunere pentru anul 2004 tinand seama strict de considerentele de mai sus.

Pentru aceste motive, in temeiul art.186 alin.(1) si alin.(3) din Codul de procedura fiscala – republicat, se

DECIDE :

1. Desfiintarea deciziei de impunere anuala pe anul 2002 nr.6300100726132 din 21 iulie 2005, si in mod corespunzator a partii din Raportul de inspectie fiscala nr.16723/22.07.2005 privind impozitul pe venit pe anul 2002, urmand a se recalcula eventualele obligatii legale prin corectarea bazei de impozitare conform celor retinute in cuprinsul deciziei.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de M M pentru suma de S3 RON, reprezentand impozit pe venit pe anul 2003 si, pe cale de consecinta, mentinerea ca legale a masurilor referitoare la acestea, stabilite prin decizia nr.6300101071484/21.07.2005, incheiata de catre organele de inspectie din cadrul Administratiei finantelor publice a municipiului Bistrita.

3.Desfiintarea deciziei de impunere anuala pe anul 2004 nr.6300101239751 din 21 iulie 2005, si in mod corespunzator a partii din Raportul de inspectie fiscala nr.16723/22.07.2005 privind impozitul pe venit pe anul 2004, urmand a se recalcula eventualele obligatii legale prin corectarea bazei de impozitare conform celor retinute in cuprinsul deciziei.

Prezenta poate fi atacata in termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Judetean Bistrita-Nasaud –Sectia de contencios administrativ.

**DIRECTOR EXECUTIV,
L.S.**

Adresa: Bistrita, Str. 1 Decembrie, nr. 6-8, jud. Bistrita-Nasaud, cod postal 420080
Telefon: 0263-210661; 212623 Fax: 0263-216880 e-mail: contestatii@finante.bistrita.astral.ro