



ROMANIA - Ministerul Finanțelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.28/07.03.2006
privind soluționarea contestației formulate de
P.F. IONESCU IOANA
înregistrată la D.G.F.P.Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către Administrația Finanțelor Publice Constanța prin adresa nr...../.....02.2006, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../.....02.2006, cu privire la contestația formulată de **doamna IONESCU IOANA**, persoană fizică autorizată expert contabil, cu cod de identificare fiscală și domiciliul în localitatea Constanța, str..... nr..... Bl..... Sc..... Ap.....

Obiectul contestației îl reprezintă datoria către bugetul consolidat de stat, stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr...../.....12.2005 întocmit de inspectori din cadrul A.F.P. Constanța - Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice, **în cuantum total de lei (RON) compusă din:**

- lei (RON) impozit pe venit aferent anului 2004;
- lei (RON) impozit pe venit aferent anului 2003;
- lei (RON) impozit pe venit aferent anului 2001;
- lei (RON) dobânzi ;
- lei (RON) penalități de întârziere.

Contestația înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Constanța sub nr...../.....02.2006, a fost depusă în termenul prevăzut la art.177(1) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată în MO nr.863/26.09.2005, și a fost semnată de petentă, fiind astfel respectate prevederile art.176(1) lit.e) din același act normativ.

Constatându-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.176 și 179(1) din O.G. nr.92/2003 republicată, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Constanța sub nr..... din02.2006, iar la D.G.F.P. Constanța sub nr...../.....02.2006, doamna IONESCU IOANA a formulat contestație împotriva Deciziilor de impunere fiscală privind

obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...../.....12.2005 aferenta anului 2001, nr...../.....12.2005 aferenta anului 2003 si nr...../.....12.2005 aferenta anului 2004. Aceste obligatii stabilite in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../.....12.2005, intocmit de inspectori din cadrul A.F.P. Constanța - Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice, sunt ca urmare a mării bazei de calcul a impozitului pe venit aferent anilor 2001, 2003 și 2004, în sumă totală de lei reprezentând:

- lei contravaloare tâmplărie aluminiu anul 2001;
- lei contravaloare asigurari de viață pentru anul 2003;
- lei contravaloare asigurari de viață pentru anul 2004.

În susținerea contestatiei sale, petenta prezintă următoarele argumente:

- tâmplăria de aluminiu a fost instalată în interior și nu în exterior deci nu pentru a îmbunătăți parametri tehnici inițiali;
- organul de control nu face dovada că lucrările de "AMENAJARE" au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali pentru a majora valoarea de intrare a mijlocului fix atât timp cât de fapt aceste lucrări au reprezentat înlocuirea, schimbarea dotărilor deja existente dar uzate;
- sumele plătite pentru asigurare de viață și de risc nu sunt utilizate pentru uzul personal al contribuabilului, așa cum menționează organul de control, deoarece aceste asigurări sunt pentru asigurarea riscurilor din desfășurarea obiectului unic de activitate desfășurat de cabinetul individual, respectiv expertize contabile tehnice și lichidări.

Pentru motivele expuse petenta consideră că măsura dispusă de organul de control cu privire la suma de lei (RON) ca fiind neîntemeiată din punct de vedere legal întrucât aceasta nu se încadrează în prevederile art.4 lit. d) din Lg. nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată în MO nr.242/1999, iar în ceea ce privește sumele ce reprezintă asigurări de viață și de riscuri, măsura dispusă este neîntemeiată deoarece eronat se face trimitere la O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit și nu la Lg. nr.32/2000 privind societățile de asigurare și supravegherea asiguraților.

II. Raportul de inspectie fiscala nr...../.....12.2005 a fost întocmit de către consilieri din cadrul Administrației Finanțelor Publice Constanța și a avut ca obiectiv - verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor către bugetul de stat, respectiv prevederilor legislației fiscale și contabilității privind impozitul pe veniturile din activități

independente desfășurate de doamna IONESCU IOANA, persoană fizică autorizată expert contabil.

Potrivit **Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 14.12.2005**, s-a recalculat baza de impunere aferentă anilor 2000 - 2004 însă obiectul contestației îl reprezintă baza de impunere aferentă anilor 2001, 2003 și 2004, având în vedere cheltuiala cu tâmplăria termopan în sumă de lei și cheltuielile cu primele de asigurare de viață, în sumă totală de lei aferente anilor 2003 și 2004.

Recalcularea bazei de impunere pentru anul 2001 s-a efectuat în conformitate cu prevederile art.4 lit.d) din Lg. nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, în timpul controlului calculându-se amortizarea la investiția efectuată folosind metoda liniară.

Recalcularea bazei de impunere pentru anul 2003 s-a efectuat în conformitate cu prevederile art.10 alin.(1) lit.b) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, cu modificările și completările ulterioare, respectiv "sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului", ca urmare sumele reprezentând primele de asigurare de viață sunt cheltuieli nedeductibile.

Urmare a Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 14.12.2005, organul de control a emis Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..... din data de 16.12.2005 aferentă anului 2001 pentru suma de lei (RON) reprezentând impozit pe venit, nr..... din data de 16.12.2005 aferentă anului 2002 pentru suma de lei (RON) și nr...../.....12.2005 aferentă anului 2004 pentru suma de lei .

Implicit, debitelor mai sus prezentate, organul de control le-a stabilit accesorii, respectiv **dobânzi în sumă de lei (RON) și penalități de întârziere de lei (RON)**.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de control, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

În fapt, din documentele existente la dosarul contestației, rezultă că în anul 2001 doamna IONESCU IOANA P.F.A. expert contabil, a efectuat amenajări ale sediului în valoare de lei (RON) conform facturii fiscale nr...../07.11.2001, iar conform facturii fiscale nr...../12.12.2001, în valoare de lei (RON) constând în "tâmplărie aluminiu", pe care le-a considerat cheltuieli cu reparațiile, susținând că aceste lucrări au reprezentat de fapt înlocuirea dotărilor deja existente.

În anul 2001 d-na IONESCU IOANA a încheiat polița de asigurare nr..... din data de 22.10.2001 cu societatea de asigurări "I.....", pentru care a plătit în cursul anilor 2001, 2002 suma de lei și în 2003 suma de lei, sume ce au fost evidențiate în Registrul de încasări și plăți în anul 2003,

în sumă totală de lei. Pentru anul 2004 a fost plătită suma de lei cu chitanța nr...../22.04.2004 și chitanța nr...../27.10.2004.

În baza prevederilor art.4 lit.d) din Lg. nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, prin **Raportul de inspecție fiscală nr...../14.12.2005** organul de control a procedat la recalcularea bazei de impunere aferentă anului 2001, în sensul că, cheltuiala cu tâmplăria termopan a fost considerată nedeductibilă, suma fiind trecută pe investiție, majorând astfel valoarea imobilului, recalculându-se cheltuiala cu amortizarea aferente mijlocului fix respectiv.

În baza prevederilor art.10 alin.(1) lit.b) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit cu modificările și completările ulterioare și ale prevederilor art.49 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în timpul controlului s-a stabilit cheltuială nedeductibilă suma de lei aferentă anului 2003 și suma de lei aferenta anului 2004 reprezentând asigurări de viață.

Petenta contestă recalcularea bazei de impunere aferentă anilor 2001, 2003 și 2004 în ceea ce privește tâmplăria termopan și primele de asigurare, ca fiind neîntemeiată din punct de vedere legal, deoarece tâmplăria termopan nu se încadrează în prevederile art.4 lit.d) din Lg. nr.15/1994, republicată, iar primele de asigurare de viață sunt deductibile fiscal conform prevederilor Lg. nr.32/2000 privind societățile de asigurare și supravegherea asigurărilor.

Cauza supusă soluționării este dacă doamna IONESCU IOANA persoană fizică autorizată expert contabil, datorează impozit pe venit în sumă de lei (RON) , precum și accesorii aferente, în cuantum total de lei (RON), reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

În drept, cu privire la definiția mijloacelor fixe amortizabile, conform prevederilor **art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale,** republicată în MO nr.242/1999:

"ART.4

Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloace fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix."

Conform prevederilor **pct.7 alin.1 lit.d) și alin.3 din H.G. nr.909/1997** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, **modificat prin H.G. nr.568/2000 și ale pct.9** din același act normativ:

"7.Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art.4 din lege, astfel:

(...)

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrare a acestora.

(...)

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

9.Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la art.6 din lege.

Motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, destinate înlocuirii componentelor uzate, sunt incluse în categoria de lucrări și reparații.

Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.(...)"

Din coroborarea textelor legale citate mai sus, rezultă că investițiile care conduc la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali cu efectul sporirii gradului de confort și ambient, sunt lucrări de modernizare și majorează valoarea de intrare a clădirii.

În speță, doamna IONESCU IOANA P.F.A. expert contabil, a efectuat în anul 2001, lucrări de modernizare a sediului pe care îl deține pe cabinet și a dedus într-o singură tranșă, din venitul brut realizat, contravaloarea "tâmplăriei aluminiu".

Sușinerile petentei potrivit căroră tâmplăria de aluminiu nu a îmbunătățit parametri tehnici inițiali, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece având în vedere durabilitatea aluminiului față de lemnul înlocuit, lucrările de amenajare conduc la sporirea gradului de confort și ambient și implicit la mărirea duratei de funcționare a spațiilor respective, îndeplinind condițiile impuse de prevederile H.G. nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată prin H.G. nr.568/2000.

Astfel, aceste lucrări sunt de modernizare, deci sunt investiții asimilate mijloacelor fixe, care după lege măresc valoarea mijlocului fix.

Mai mult, în conformitate cu prevederile art.64 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."

Astfel P.F.A. IONESCU IOANA ar fi putut să probeze sușinerile, cu documente specifice: raportul de expertiză tehnică ar fi fost documentul justificativ în privința încadrării tehnice a lucrărilor de amenajare efectuate la clădire.

În funcție de rezultatul raportului de expertiză tehnică, aceste lucrări puteau fi înregistrate în evidența contabilă după cum urmează:

1. pe cheltuieli de reparații în conformitate cu prevederile pct.9 alin.(3) din H.G. nr.909/1997 - deductibile într-o singură tranșă la calculul impozitului pe venit;

sau

2. pe cheltuieli cu modernizarea, care măresc valoarea mijlocului fix și care se recuperează prin cheltuieli lunare cu amortizarea pe durata de funcționare a clădirii.

Organul de soluționare constată că articolele de lege, referitor la încadrarea lucrărilor de amenajare în modernizarea spațiului sunt precise și nu lasă loc interpretării contribuabilului care neprezentând raportul de expertiză nu-și poate proba susținerile.

Din acest motiv contestația i se va respinge ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

În drept, referitor la determinarea cheltuielilor deductibile avute în vedere la calculul impozitului pe venit, pentru anul 2003, potrivit dispozițiilor **pct.2. alin.2** din **Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr.54/2003**, referitor la art.16 alin.(2) din O.G. nr.7/2001:

"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."**

Conform prevederilor alin.3 al punctului mai sus menționat, liniuța 8:

"Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

- cheltuielile cu primele de asigurare care privesc imobilizările corporale și necorporale, inclusiv pentru stocurile deținute, precum și **cheltuielile de asigurare pentru boli profesionale și risc profesional și împotriva accidentelor de muncă; (...)"**

Art. nr.43 din Lg. nr.32/2000 privind societățile de asigurare și supravegherea asigurărilor, publicată în M.O. nr.148 din 10 aprilie 2000, prevede:

" (1) Sunt scutite de impozite și taxe:

a) primele de asigurare și reasigurare, precum și comisioanele aferente acestora;

b) despăgubirile, sumele asigurate și orice alte drepturi ce se acordă asiguraților, beneficiarilor sau terțelor persoane păgubite, din asigurațiile de orice fel;

c) transferurile de valori ale plasamentelor și transferurile de portofolii de asigurări, intervenite între asigurători, din patrimoniul societății cedente în patrimoniul celei cesionare, inclusiv ca urmare a divizării, fuzionării, lichidării sau a oricăror forme de reorganizare internă a societății de asigurare;

d) contribuțiile plătite de asigurători și de brokerii de asigurare la uniunile profesionale de profil.

(2) Primele de asigurare și reasigurare sunt cheltuieli deductibile fiscal."

Prevederile alin.(1) al acestui articol au fost abrogate începând cu data de 01.01.2002, prin art.85 al O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, iar prevederile alin.(2) prin pct.46 din Lg. nr.493/2002 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr.7/2001, începând cu 01.01.2003.

Pentru anul 2004, referitor la deductibilitatea primelor de asigurare, sunt incidente prevederile art.49 alin.4 lit.d) pct.3 din Lg. nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

"(4) Condițiile generale pentru care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

(...)

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;
2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;
3. **boli profesionale, risc profesional și accidente de muncă;**
4. persoane care obțin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului III din prezentul titlu, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator."

Față de prevederile legale citate mai sus, rezultă că pe perioada contestată, sunt deductibile numai **cheltuielile de asigurare pentru boli profesionale și risc profesional și împotriva accidentelor de muncă**, cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite, iar primele de asigurare de viață sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

În speță, în anul 2003 și în anul 2004 d-na IONESCU IOANA a înregistrat pe cheltuieli prime de asigurare pentru asigurări de viață, prime ce nu sunt deductibile fiscal conform legislației menționate.

Sușinerile petentei cu privire la sumele plătite pentru asigurare de viață, că nu sunt sume utilizate pentru uzul personal al contribuabilului deoarece primele de asigurare de viață sunt deductibile fiscal conform prevederilor Lg. nr.32/2000 privind societățile de asigurare și supravegherea asigurărilor, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece art.43 al acestei legi a fost abrogat prin art.85 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit.

Din aceste motive organul de soluționare urmează să decidă respingerea contestației formulate de doamna IONESCU IOANA P.F.A. expert contabil, împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../.....12.2005, nr...../.....12.2005 și nr...../.....12.2005 și a Raportului de inspecție nr.6543/14.12.2005 întocmite de inspectorii din cadrul A.F.P. Constanța - Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice.

Pentru considerentele arătate în conținutul prezentei decizii și în temeiul prevederilor art.180 și 186(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

Respingerea ca fiind neîntemeiată legal, a contestației formulate de doamna IONESCU IOANA P.F.A. expert contabil, împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../.....12.2005, nr...../.....12.2005 și nr...../.....12.2005 și a Raportului de inspecție nr...../.....12.2005, întocmite de inspectorii din cadrul A.F.P. Constanța - Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice, pentru suma totală de lei (RON) compusă din:

- lei (RON) impozit pe venit aferent anului 2004;
- lei (RON) impozit pe venit aferent anului 2003;
- lei (RON) impozit pe venit aferent anului 2001;
- lei (RON) dobânzi ;
- lei (RON) penalități de întârziere.

Definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în conformitate cu prevederile art.188 alin.2 din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și ale art.11 (1) din Legea nr.554/02.12.2004 a contenciosului administrativ, **prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Constanța.**

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**

C.I./4EX
07.03.2006