

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI PRAHOVA
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 202 din 21 martie 2011

Cu adresa nr. /2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr. /2011, **Administrația Finanțelor Publice** a înaintat **dosarul contestației** formulată de dl. din, Jud. Prahova, CNP, împotriva *Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2007 nr. din2010* întocmită de A.F.P.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând diferență de impozit pe venit de plată aferentă anului 2007.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile contestatorului sunt următoarele:

"[...] În urma inspecției fiscale efectuate la SC SRL, a fost întocmit Raportul încheiat la data de2010, înregistrat la DGFP Prahova sub nr.2010. [...].

Ulterior întocmirii și înregistrării Raportului de inspecție fiscală, DGFP Prahova a transmis către AFP adresa nr. /2010, prin care a comunicat celei din urmă că noi, contestatorii, am realizat în perioada02.2007 - 31.12.2007 un venit brut din cedarea folosinței bunurilor în valoare de lei fiecare, astfel încât, în baza acesteia, a fost calculat impozit și emise Deciziile împotriva cărora am formulat contestația de față. [...].

Pentru a elabora adresa nr. /2010, DGFP Prahova a făcut aplicațiunea disp. pct.135 indice 1 din Normele metodologice la Codul fiscal [...] care privesc disp. art.61 din Codul fiscal [...].

În opinia noastră, față de definiția veniturilor în natură care se regăsește la art.10 din Codul fiscal [...] coroborată cu economia textului Normelor metodologice privind art.61 din același act normativ [...] prev. art.135 indice 1 anterior referite, adaugă la lege și sunt în contradicție cu aceasta. [...].

Cedarea cu titlu oneros a folosinței unui imobil, în baza unui contract de închiriere, în speța prezentă, presupune că locatorul încasează de la locatar venituri în bani și/sau natură, pe care are obligația să le declare în vederea impozitării, ceea ce noi, contestatorii, am și făcut înregistrând la AFP contractul încheiat cu SC SRL și plătind impozit de 16% asupra veniturilor în bani, reprezentând c/val chiriei stabilită convențional. În cazul în care locatarul ne-ar fi procurat în schimbul folosinței spațiului închiriat, în afara plății sumelor de bani, însă, tot cu titlu de chirie, bunuri și/sau servicii, valoarea acestora din urmă, determinată conf. prev. art.10 din Codul fiscal ar fi reprezentat deopotrivă venituri supuse aceluiași tip de impozit. Nu se poate a fi considerate venituri ale locatorului și investițiile, în exprimare valorică, făcute de locatar, la spațiul închiriat, întrucât, până la încetarea locațiunii, acestea nu profită decât celui din urmă. Pentru sporul de valoare al spațiului închiriat, realizat în urma finalizării respectivelor investiții, locatarul poate fi obligat să plătească un alt tip de impozit și anume cel pentru deținerea imobilului, nicidecum pentru obținerea unor venituri din cedarea folosinței acestuia. Argumentativ, este de observat că, disp. art.62 al.1 din Codul fiscal [...] la fel ca și restul Normelor metodologice la Codul fiscal în legătură cu disp. art.61, mai puțin pct.135 indice 1, includ în venitul brut al locatorului doar c/val cheltuielilor cu repararea și întreținerea imobilului, aflate în sarcina sa în baza legii, ori a legii părților, contractul, ceea ce se justifică întrutotul. [...].

Chiar dacă ar fi în tot ignorate aspectele anterior prezentate, vă rugăm să rețineți că, oricum, baza de impunere stabilită de DGFP Prahova și avută în calcul de AFP pentru emiterea Deciziilor contestate este geșit determinată, deoarece:

Conform Raportului de inspecție fiscală încheiat la2010, înregistrat la DGFP Prahova sub nr.2010, valoarea investițiilor efectuate de SC SRL, la sediul său social, deținut în baza Contractului de închiriere înreg. la AFP sub nr. /03.2007, recepționate la dec.2007 ar trebui să fie de lei, valoare rămasă după deducerea c/val investițiilor efectuate la un punct de lucru al societății (..... lei), la un spațiu comercial (..... lei) și achiziția unei construcții metalice ușoare (..... lei), care, din eroare au fost înregistrate în evidențele contabile ca

reprezentând investiții la sediul social, precum și a cotei de 39% din valoarea totală, apreciată ca aferentă părții din imobilul proprietatea noastră, în afara sediului social.

Venitul net impozabil, în conf. cu prev. art. 62 al.2 din Codul fiscal [...] ar fi de lei (..... lei - lei).

Cu toate acestea, în Deciziile de impunere contestate, se menționează un venit net de câte lei, pentru fiecare dintre noi, contestatorii, ceea ce înseamnă că, venitul net total este de lei, evident, mai mare decât cel determinat conform algoritmului anterior prezentat, ce are la bază constatările din Raportul de inspecție fiscală. [...]."

II. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* În fapt, dl., împreună cu soția, este coproprietar al imobilului situat în, compus din teren și construcție edificată pe acesta. De asemenea, cei doi soți sunt coacționari în cadrul S.C. "....." S.R.L., cu cote egale de participare la capitalul social al societății.

În data de 01 iulie 2006, între persoanele fizice I.M. și I.L., pe de-o parte și S.C. "....." S.R.L. pe de altă parte, s-a încheiat o Convenție prin care persoanele fizice se obligă să cedeze cu titlu gratuit către societatea comercială o suprafață de 150 mp din imobilul situat în, spațiul urmând a fi destinat declarării sediului social al societății, iar S.C. "....." S.R.L. se obligă să plătească direct furnizorilor de materiale și executanților de lucrări costurile necesare pentru finalizarea lucrărilor de construcție la imobil, amenajând în acest fel partea din imobil ce va fi destinată sediului său social. Precizăm că la data încheierii convenției construcția edificată compusă din parter și etaj se afla în stadiul de structură de rezistență și închidere perimetru din zidărie.

În data de 31 august 2006, între persoanele fizice I.M. și I.L., pe de-o parte și S.C. "....." S.R.L. reprezentată de asociații I.M. și I.L., pe de altă parte, s-a încheiat Contractul de comodat autentificat sub nr. /31.08.2006, prin care persoanele fizice împrumută spre folosință comodatarului S.C. "....." S.R.L., cu destinație de sediu social, parte din construcția aflată în stadiul de structură de rezistență și închidere perimetru din zidărie situată în, Conform contractului de comodat, "Investițiile și îmbunătățirile aduse de comodatară imobilului sunt suportate de către aceasta la data efectuării și rămân imobilului după expirarea contractului [...]." Contractul de comodat a fost încheiat pe o perioadă de 10 ani, respectiv 31.08.2006 - 31.08.2016, însă prin Actul adițional la contractul de comodat, autentificat sub nr. din 25 ianuarie 2007, se modifică termenul privind contractul de comodat, respectiv contractul este valabil o perioadă de 2 ani, începând de la 25.01.2007 și până la 25.01.2009.

În data de 22 februarie 2007, între persoanele fizice I.M. și I.L., pe de-o parte și S.C. "....." S.R.L. reprezentată de administratorul I.M., pe de altă parte, s-a încheiat Contractul de închiriere înregistrat la A.F.P. sub nr. /09.03.2007, prin care persoanele fizice au dat în închiriere societății comerciale o suprafață de 150 mp din imobilul situat în, pentru o perioadă de 2 ani începând cu data de 22.02.2007 și până la data de 22.02.2009. Conform contractului de închiriere, chiriașul S.C. "....." S.R.L. are obligația "să restituie proprietarului la sfârșitul perioadei de închiriere spațiul comercial care face obiectul prezentului contract în starea în care l-a preluat cu îmbunătățirile ce vor fi făcute de comun acord cu proprietarul." De asemenea, la cap.VII "Alte clauze" din Contract se precizează:

"7.1 Proprietarul și chiriașul au căzut de comun acord să efectueze îmbunătățiri ale spațiului comercial astfel: [...]

b) chiriașul va suporta pe cheltuiala sa restul costurilor îmbunătățirilor ce le va face pentru buna desfășurare a activității sale, îmbunătățiri ce vor rămâne alocate spațiului închiriat atât pe parcursul cât și după expirarea prezentului contract."

În cursul anului 2010 S.C. "....." S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale finalizată prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr. /.....2010. Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit evidenței contabile a societății comerciale, precum și notei explicative dată de administratorul societății, S.C. "....." S.R.L. a efectuat investiții la locuința proprietate personală a asociaților în sumă totală de lei, din care lei pe perioada Contractului de comodat autentificat sub nr. /31.08.2006 și lei pe perioada Contractului de închiriere înregistrat la A.F.P. sub nr. /22.02.2007. Investițiile au fost recepționate de societatea comercială în luna decembrie 2007.

Cu adresa nr./.....2010, înregistrată la A.F.P. sub nr./.....2010, A.I.F. Prahova a comunicat organului fiscal teritorial (A.F.P.) rezultatele inspecției fiscale, precum și faptul că în perioada 22.02.2007 - 31.12.2007 cei doi asociați ai S.C. "....." S.R.L., în calitate de persoane fizice proprietare ale imobilului situat în, au realizat un venit brut din cedarea folosinței bunurilor în sumă totală de lei, reprezentând investiții la imobilul dat cu chirie, conform prevederilor pct.135¹ din titlul III al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

În baza prevederilor art.51 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată ("*Comunicarea informațiilor între organele fiscale*") și a adresei A.I.F. Prahova nr...../.....2010, A.F.P. a emis pentru dl. I.M. din Ploiești **Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2007 nr. din2010**, prin care a fost stabilită o diferență de impozit anual de regularizat (de plată) pentru anul 2007 în sumă de lei, calculată astfel:

..... lei venit brut din cedarea folosinței bunurilor stabilit la inspecția fiscală pe perioada de închiriere a bunurilor 22.02.2007 - 31.12.2007 : 2 coproprietari ai spațiului închiriat = lei venit brut din cedarea folosinței bunurilor realizat în anul 2007 de dl. I.M.;

..... lei venit brut - 25% cheltuieli deductibile conform prevederilor art.62 alin.(2) din Codul fiscal = lei venit net impozabil;

..... lei venit net impozabil x 16% = lei impozit pe venit.

* Contribuabilul susține că nu datorează impozitul pe venit în sumă de lei întrucât nu a realizat venitul net înscris în decizia de impunere contestată. Se susține deasemenea: "*Nu se poate a fi considerate venituri ale locatorului și investițiile, în exprimare valorică, făcute de locator, la spațiul închiriat, întrucât, până la încetarea locațiunii, acestea nu profită decât celui din urmă.*"

* **Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, forma valabilă în anul 2007:

"Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Art. 41. - *Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele: [...]*

c) *venituri din cedarea folosinței bunurilor, definite conform art. 61; [...].*

Definirea veniturilor impozabile din cedarea folosinței bunurilor

Art. 61. - *Veniturile din cedarea folosinței bunurilor sunt veniturile, în bani și/sau în natură, provenind din cedarea folosinței bunurilor mobile și imobile, obținute de către proprietar, uzufructuar sau alt deținător legal, altele decât veniturile din activități independente.*

Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor

Art. 62. - (1) *Venitul brut reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură și se stabilește pe baza chiriei sau a arendei prevăzute în contractul încheiat între părți pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării chiriei sau arendei. Venitul brut se majorează cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă, [...].*

(2) *Venitul net din cedarea folosinței bunurilor se stabilește prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 25% asupra venitului brut.*

Stabilirea venitului net anual impozabil

Art. 80. - (1) *Venitul net anual impozabil se stabilește pe fiecare sursă din categoriile de venituri menționate la art. 41 lit. a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate.*

(2) *Veniturile din categoriile prevăzute la art. 41 lit. a), c) și f), ce se realizează într-o fracțiune de an sau în perioade diferite ce reprezintă fracțiuni ale aceluiași an, se consideră venit anual."*

- **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, forma valabilă în anul 2007:

"135¹. Reprezintă venit brut și valoarea investițiilor la bunurile mobile și imobile ale proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, care fac obiectul unor contracte de cedarea folosinței bunurilor, și care sunt efectuate de cealaltă parte contractantă. În termen de 30 de zile de la finalizarea investițiilor partea care a efectuat investiția este obligată să comunice proprietarului, uzufructuarului sau altui deținător legal valoarea investiției. Proprietarul, uzufructuarul sau alt deținător legal are obligația să declare la organul fiscal competent prin declarația privind venitul realizat aferentă anului fiscal respectiv valoarea investiției, în vederea definitivării impunerii."

* **Față de cele prezentate mai sus**, rezultă că impozitul pe venit în sumă totală de lei a fost corect calculat de A.F.P. și este legal datorat de dl. I.M., întrucât:

Conform prevederilor art. 61 din Codul fiscal, mai sus citate, veniturile din cedarea folosinței bunurilor sunt veniturile, în bani și/sau în natură, provenind din cedarea folosinței bunurilor mobile și imobile, obținute de către proprietar. La art. 62 alin. (1) din Codul fiscal se precizează că venitul brut reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură.

Așa cum rezultă din documentele anexate dosarului contestației, respectiv: Convenția încheiată în data de 01.07.2007, Contractul de comodat autentificat sub nr.2418/31.08.2006 și Contractul de închiriere încheiat în data de 22.02.2007, între persoanele fizice proprietare ale spațiului situat în, respectiv dl. I.M. și d-na I.L. și S.C. "....." S.R.L. a fost stabilită obligația ca societatea comercială să realizeze lucrări de investiții la partea din imobil care reprezintă sediul său social, investiții care, după expirarea perioadei contractuale rămân alocate spațiului închiriat.

Conform prevederilor pct.135¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, date în aplicarea art.62 din Codul fiscal, mai sus citate, reprezintă venit brut și valoarea investițiilor la bunurile mobile și imobile ale proprietarului, care fac obiectul unor contracte de cedarea folosinței bunurilor, și care sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.

Precizăm că normele metodologice sunt date în aplicarea și explicitarea unei legi, astfel că pct.135¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, nu vine să completeze legea, așa cum eronat se susține în contestație, ci explică expresia "venit brut" din cadrul art.62 din Codul fiscal, veniturile în natură, în care se cuprind și investițiile efectuate la un imobil închiriat, fiind prevăzute în cadrul acestui articol de lege.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că investițiile efectuate de chiriașul S.C. "....." S.R.L. la imobilul luat cu chirie situat în și recepționate în luna decembrie 2007, reprezintă venit brut din cedarea folosinței bunurilor realizat de proprietarii imobilului în anul finalizării investițiilor (recepționării investițiilor), conform prevederilor pct. 135¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Susținerea din contestație precum că nu pot fi considerate venituri ale proprietarului și investițiile efectuate la bunul închiriat, nu are bază legală, din contră, așa cum am arătat mai sus, **pct. 135¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin H.G. nr.44/2004 prevede clar că investițiile la bunurile imobile ale proprietarului care fac obiectul unor contracte de închiriere și care sunt efectuate de chiriaș, reprezintă venit brut pentru proprietar.

Faptul că dl. I.M. nu este de acord cu textul de lege susmenționat, nu îl absolvă de răspunderea pentru aplicarea întocmai a acestei legi.

De asemenea, susținerile din contestație precum că de investițiile efectuate la spațiul închiriat nu poate profita locatorul (proprietarul) decât la momentul încetării locațiunii, că este posibil ca la acel moment acestea să nu mai existe sau să aibe o valoare reală mult diminuată de uzura fizică și morală, că venitul din investiții este unul viitor și incert, ca și alte susțineri, nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, neavând bază legală.

Textul de lege susmenționat prevede clar că, locatorul (chiriașul), în cazul de față S.C. "....." S.R.L., avea obligația ca în termen de 30 de zile de la finalizarea investiției, să comunice proprietarului valoarea investiției, în scopul declarării de către acesta la organul fiscal teritorial, în vederea definitivării impunerii.

Mențiunile din contestație referitoare la pct.136 și 137 din Norme, nu au legătură cu cazul analizat, aceste prevederi referindu-se la cheltuieli de întreținere și reparare a locuinței închiriate, și nu la investițiile efectuate la bunurile închiriate, așa cum este cazul de față, pentru care sunt aplicabile prevederile pct. 135¹ din Norme.

Referitor la modul de calcul al diferenței de impozit pe venit în sumă de lei, precizăm că A.F.P. a respectat întocmai prevederile art.62 din Codul fiscal, așa cum am arătat mai

sus, impozitul fiind stabilit pornind de la venitul brut din cedarea folosinței bunurilor comunicat de A.I.F. Prahova prin adresa nr./.....2010 pentru cei doi coproprietari ai spațiului dat cu chirie, respectiv dl. I.M. și d-na I.L. .

Precizăm de asemenea că, deși constatările inspecției fiscale au fost contestate de S.C. "....." S.R.L. cu adresa înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr...../.....2011, prin Decizia nr.144/28.02.2011 emisă de D.G.F.P. Prahova contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, astfel că venitul brut din cedarea folosinței bunurilor în sumă de lei realizat de proprietarii I.L. și I.M. în anul 2007 a fost corect stabilit de organele de inspecție.

Rezultă astfel că motivația din contestația d-lui I.M. conform căreia venitul brut comunicat de A.I.F. Prahova către A.F.P., precum și venitul net înscris în decizia de impunere contestată sunt mai mari decât cele reale, nu are susținere legală.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art.61 și art.62 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 135¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată de dl. I.M..

III. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de dl. I.M. din, Jud. Prahova, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată pentru suma totală de lei reprezentând diferență de impozit pe venit de plată aferentă anului 2007.

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii la Tribunalul Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,