

DECIZIE nr. 2201/25.01.2019

privind soluționarea contestației formulată de MM înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr...../15.11.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad cu adresa nr. ARG_AIF/07.11.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr...../15.11.2018 asupra contestației formulate de

MM PFA

CF

CNP

cu sediul profesional în Arad,

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG_AIF/29.12.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr...../25.01.2018.

Petenta MM PFA a formulat contestație împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../28.09.2018 și nr./28.09.2018, emise de A.J.F.P Arad – Activitatea de Inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../28.09.2018 solicitând:

1. anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../28.09.2018 pentru suma de xxxxxx lei reprezentând impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor aferent anului 2016;

2. anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../28.09.2018 pentru suma de xxxxxx lei reprezentând impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor aferent anului 2015.

Suma totală contestată este în cuantum de xxxxxx lei și este compusă din :

- suma de xxxxxx lei reprezentând impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor aferent anului 2015 stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. /28.09.2018

- suma de xxxxxxxx lei reprezentând impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor aferent anului 2016 stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. /28.09.2018

Contestația a fost formulată prin Societatea Civilă de Avocați X, în calitate de reprezentant legal, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială seria AR nr. din 29.10.2018, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziilor de impunere contestate, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 12.10.2018, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziilor contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată reprezentantul legal al petentei prezintă constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora, conform Raportului de Inspecție Fiscală, echipa de inspecție fiscală a considerat că următoarele investiții la spațiile date în chirie constituie venituri din cedarea folosinței bunurilor:

- sumele de xxxxxxxx lei (în anul 2015) și xxxxxxxx lei (în anul 2016), reprezentând investiția la hala nouă de 2000 mp situată pe terenul înscris în CF nr. Arad, având nr. cad. și nr. Top. efectuată de SV P.F.A. și recuperată prin refacturare de la petentă;

- sumele de xxxxxxxx lei (în anul 2015) și xxxxxxxx lei (în anul 2016), reprezentând investiții la imobilele destinate închirierii.

Citează prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, arătând că, echipa de inspecție fiscală a tratat (i) MM ca și persoană fizică și (ii) PFA MM drept două entități juridice distincte pentru a putea aplica Normele metodologice de aplicare ale art.62/84 din Codul fiscal și a considera investițiile efectuate de persoana fizică MM în imobilele noi și în imobilele existente drept venituri din cedarea folosinței bunurilor și a le impozita.

Astfel, susține că, eroarea echipei de inspecție fiscală pornește de la faptul că tratează MM ca persoană fizică și PFA MM drept două entități juridice distincte, în condițiile în care, în opinia reprezentantului legal al petentei, ne aflăm în prezența unui singur patrimoniu și nu a două patrimonii distincte pentru a exista un venit corelativ cheltuielilor cu investițiile în imobilele noi sau existente cu consecința plății unui impozit pe o cheltuială, veniturile aferente acestor cheltuieli fiind venituri din chirii, înregistrate în contabilitatea PFA - ului pentru care s-a plătit impozitul aferent.

Prin urmare, arată că, PFA MM nu a dedus cheltuielile cu investițiile în spațiile noi și cele existente pentru închiriat tocmai pentru că ele rămân proprietatea persoanei fizice și nu a PFA - ului, care nu este o persoană cu patrimoniu distinct.

Susține că, scopul încheierii contractelor de comodat între PFA MM și MM ca și persoană fizică a fost delimitarea patrimoniului de afectare pentru aplicarea ficțiunii juridice care schimbă natura venitului din venituri din cedarea folosinței bunurilor în venituri din activități independente. Altfel spus, susține că PFA - ul deține un patrimoniu de afectare necesar pentru realizarea veniturilor din închiriere, parte a întregului său patrimoniu, ca persoanei fizică, în care este inclusă folosința bunurilor imobile închiriate.

În sensul celor de mai sus, reprezentantul legal al petentei precizează faptul că patrimoniul de afectare aferent activității P.F.A.- ului reprezintă o diviziune din întregul patrimoniu al titularului P.F.A.- ului, motiv pentru care art. 32 alin. 2 din Codul civil stabilește cu titlu de principiu faptul că: "*transferul drepturilor și obligațiilor dintr-o masă patrimonială în alta nu constituie o înstrăinare*". Astfel, în opinia reprezentantului legal al petentei, interpretarea dată de echipa de inspecție fiscală are sens în cazul în care comodantul și comodatarul sunt persoane cu patrimonii distincte, caz în care investiția realizată de comodatar la imobilul comodantului, fără restituirea prețului investiției de către comodant, generează un venit pentru comodant.

II. Refacerea inspecției fiscale la petenta MM s-a efectuat urmare Deciziei nr. /30.07.2018 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara și a vizat impozitul pe veniturile din activități independente aferent perioadei 01.01.2014 - 31.12.2016, respectiv taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 21.10.2014 – 31.12.2016.

Din constatările organelor de inspecție fiscală, urmare refacerii inspecției fiscale au rezultat următoarele:

În baza Raportului de inspecție fiscală nr. /28.09.2018, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad a emis pe numele MM și MM PFA, un număr de două decizii de impunere conținând următoarele obligații de plată contestate:

- xxxxx lei - impozit pe venitul din cedarea folosinței bunurilor prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr..../28.09.2018 pentru anul 2015;

- xxxxxx lei - impozit pe venitul din cedarea folosinței bunurilor prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. /28.09.2018 pentru anul 2016.

Urmare refacerii inspecției fiscale efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în cursul anului 2015, petenta a înregistrat în evidența contabilă următoarele:

- **cheltuieli refacturate** de către SR " " P.F.A in calitate de locatar, care se scad din chiria datorata de locatar, și care, potrivit contractului, cad in sarcina locatarului, respectiv în sarcina PFA MM. Totalul cheltuielilor refacturate si înregistrate în cursul anului 2015 (prezentate detaliat în cuprinsul RIF) sunt **în suma totală de xxxxxxx lei** reprezentând investiția la spațiul închiriat.

- **cheltuieli în suma totală de xxxxxxx lei** reprezentând: lucrări de investiții si materiale de construcții, in suma de xxxxxxx lei, precum si cheltuieli de transport intracomunitar al unor panouri necesare pentru investiție la imobilele care vor fi destinate închirierii, in suma de xxxx lei.

În considerarea prevederilor art. 62 din Codul fiscal coroborat cu pct.135¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit brut în sumă de xxxxxx lei din cedarea folosinței bunurilor realizat de către persoana fizica MM reprezentând valoarea cheltuielilor refacturate de chiriaș în suma de xxxxxx lei, precum și cu valoarea lucrărilor de investiții si a materialelor de construcții în suma de xxxxxx lei pentru imobilele care vor fi destinate închirierii. La venitul brut stabilit suplimentar în valoare de xxxxxxx lei, pentru calculul venitului net impozabil s-a acordat conform prevederilor legale cheltuieli forfetare în valoare de 25% din venitul brut impozabil in suma de xxxxx lei (xxxxxx lei x 25% = xxxxx) rezultând un venit net impozabil din cedarea folosinței bunurilor in suma de xxxxxx lei la care s-a aplicat cota de 16 % rezultând un **impozit pe venitul din cedarea folosinței bunurilor în suma de xxxx lei.**

Totodată s-a constatat că, în cursul anului 2016, petenta a înregistrat in evidența contabilă următoarele:

- cheltuieli refacturate de către SR " E " P.F.A in calitate de locatar, care se scad din chiria datorata de locatar, și care, potrivit contractului, cad in sarcina locatorului, respectiv în sarcina PFA MM. Totalul **cheltuielilor**

refacturate si înregistrate în cursul anului 2016 (prezentate detaliat în cuprinsul RIF) sunt **în suma totală de xxxxx lei** reprezentând investiția la spațiul închiriat;

- **cheltuieli în suma totală de xxxxxx lei** reprezentând lucrări de construcții si investiții facturate de E & S SRL în calitate de prestator către PFA MM în calitate de beneficiar, în baza contractului de prestări servicii nr...../31.07.2015 și contractul nr.....din 06.11.2016 la imobilele deținute în proprietate de persoana fizică MM și avansate prin intermediul PFA MM;

- **cheltuieli în suma totală de xxxxx lei** cu materialele de construcții necesare investiției la imobile deținute de persoana fizică MM (prezentate detaliat în cuprinsul RIF).

În considerarea prevederilor art. 62 din Codul fiscal coroborat cu pct.135¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit un venitul brut realizat de persoana fizica MM din cedarea folosinței bunurilor în sumă de xxxxxxx lei reprezentând valoarea cheltuielilor refacturate de chiriaș, precum și valoarea lucrărilor de investiții si a materialelor de construcții pentru imobilele deținute in proprietate de persoana fizica MM care vor fi destinate închirierii. La venitul brut stabilit în valoare de xxxxxx lei, pentru calculul venitului net impozabil s-a acordat conform prevederilor legale cheltuieli forfetare în procent de 40% din venitul brut impozabil in suma de xxxxxxx lei (xxxxxxx lei x 40% = xxxxxxxx lei) rezultând un venit net impozabil din cedarea folosinței bunurilor in suma de xxxxxxxx lei (xxxxxxx lei - xxxxxx lei) la care s-a aplicat cota de 16 % rezultând un **impozit pe venitul din cedarea folosinței bunurilor stabilit de organele de inspecție fiscală în suma de xxxxxx lei**

III. MM PFA are domiciliul fiscal în Aradși sediul profesional in Arad,, este înregistrată la ORC Arad sub nr./2013 și are ca obiect de activitate 6820 „ *Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate*” si 7739 „ *Activități de închiriere și leasing cu alte mașini, echipamente și bunuri tangibile n.c.a* ” .

IV. Față de constatările organelor fiscale, susținerile petentei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:
- în cursul anului 2015, PFA MM a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli refacturate de către SR " E " P.F.A in calitate de locatar, care se scad din chiria datorata de locatar, și care, potrivit contractului, cad in sarcina locatarului, respectiv în sarcina PFA MM. Totalul cheltuielilor refacturate si

înregistrate în cursul anului 2015 (prezentate detaliat în cuprinsul RIF) sunt în suma totală de xxxxxx lei reprezentând investiția la spațiul închiriat.

- în cursul anului 2015, PFA MM a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în suma totală de xxxxxx lei reprezentând: lucrări de investiții și materiale de construcții, în sumă de xxxxxx lei, precum și cheltuieli de transport intracomunitar al unor panouri necesare pentru investiție la imobilele care vor fi destinate închirierii, în suma de xxxx lei.

- în cursul anului 2016, PFA MM a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli refacturate de către SR " E " P.F.A în calitate de locatar, care se scad din chiria datorată de locatar, și care, potrivit contractului, cad în sarcina locatarului, respectiv în sarcina PFA MM. Totalul cheltuielilor refacturate și înregistrate în cursul anului 2016 (prezentate detaliat în cuprinsul RIF) sunt în suma totală de xxxxxx lei reprezentând investiția la spațiul închiriat;

- în cursul anului 2016, PFA MM a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în suma totală de xxxxxx lei reprezentând lucrări de construcții și investiții facturate de E & S SRL în calitate de prestator către PFA MM în calitate de beneficiar, în baza contractului de prestări servicii nr...../31.07.2015 și contractul nr..... din2016 la imobilele deținute în proprietate de persoana fizică MM și avansate prin intermediul PFA MM;

- în cursul anului 2016, PFA MM a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în suma totală de xxxxxx lei cu materialele de construcții necesare investiției la imobile deținute de persoana fizică MM (prezentate detaliat în cuprinsul RIF).

Toate aceste investiții au fost efectuate la imobile deținute în proprietate de către persoana fizică MM și a căror folosință a fost cedată în baza unor contracte de comodat, PFA MM care, a obținut sau urma să obțină venituri din închirieri.

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 28.09.2018, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea investițiilor efectuate la imobilele deținute în proprietate de către persoana fizică MM reprezintă venit brut al D-nei MM în calitate de proprietar, iar doamna MM avea obligația să declare la organul fiscal competent valoarea investiției, în vederea impozitării, în conformitate cu prevederile art.62 alin. 1 din Codul fiscal și pct.135¹ din Normele de aplicare a Codului fiscal aplicabile în anul 2015 și art. 84 alin.1 și pct.20 din Legea nr.227/2015 aplicabile în anul 2016.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

D-na MM, în calitate de comodant a încheiat cu MM PFA, în calitate de comodată, mai multe contracte de comodat, acordând acesteia din urmă dreptul de folosință asupra unor imobile aflate în proprietatea sa. În cursul anului 2015 și respectiv 2016, petenta MM PFA în calitate de comodată a

înregistrat cheltuieli cu lucrări de investiții și materiale de construcții la imobilele luate în comodat, cheltuieli care, conform dispozițiilor legale, cad în sarcina proprietarului adică a D-nei MM chiar dacă au fost avansate de către MM PFA.

De asemenea, D-na MM, în calitate de comodant a încheiat cu MM PFA, în calitate de comodat, contractul de comodat din data de 15.10.2004, având ca obiect acordarea dreptului de folosință asupra imobilelor situate în Arad. S..... după cum urmează:

- imobil înscris în CF nr..... având nr. cad. și nr....., compus din platformă betonată cu spațiu de producție.

- imobil înscris în CF nr....., având nr. cad. și nr....., fală de producție.

La data de 15.10.2014, P.F.A. MM a încheiat două contracte de închiriere cu SR" E " P.F.A. CUI..... pentru o perioadă de 7 (șapte ani) începând cu data de 01.11.2014 - 01.11.2021.

În baza prevederilor contractului de închiriere încheiat la data de 15.10.2014 având ca obiect spațiul de xxxxxmp situat în Arad, str. și top, C.F..... cu destinația hala producție, SR" E " P.F.A. în calitate de chiriaș efectuează investiții la imobilele închiriate pe care le refacturează ulterior către MM PFA.

Documentele existente la dosarul cauzei relevă faptul că, SR " E " P.F.A. în calitate de chiriaș a realizat investiții la imobilele proprietatea persoanei fizice MM, prin intermediul PFA MM care deține doar dreptul de folosință a acestui imobil în baza contractului de comodat încheiat cu persoana fizică MM, cheltuieli care, potrivit dispozițiilor legale, cad în sarcina proprietarului adică a D-nei MM chiar dacă au fost avansate de către MM PFA prin intermediul chiriașilor săi.

În drept, în cauza sunt aplicabile următoarele acte normative:

- art.62 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2015:

" ART. 62 Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor

*(1) Venitul brut din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendarea bunurilor agricole, reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură stabilite potrivit contractului încheiat între părți, pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării acestora. **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.***

(1[^]1) În cazul veniturilor obținute din închirierea bunurilor mobile și imobile din patrimoniul personal, venitul brut se stabilește pe baza chiriei

prevăzute în contractul încheiat între părți pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării chiriei.

(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.”

- pct. 135 - 135¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 prevede:

135. În vederea determinării venitului brut, la sumele reprezentând chiria sau arenda în bani și/sau la echivalentul în lei al veniturilor în natură se adaugă, dacă este cazul, și valoarea cheltuielilor ce sunt, conform dispozițiilor legale sau înțelegerii contractuale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dar sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.

135¹. **Reprezintă venit brut și valoarea investițiilor la bunurile mobile și imobile ale proprietarului, uzufructuarului sau ale altui deținător legal, care fac obiectul unor contracte de cedare a folosinței bunurilor, inclusiv al contractelor de comodat, 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 valoarea investiției, în declarația privind venitul realizat.

- art.84 alin.1, 2 și 3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2016

(1) Venitul brut din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendarea bunurilor agricole, reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură stabilite potrivit contractului încheiat între părți, pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării acestora. **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) În cazul veniturilor obținute din închirierea bunurilor mobile și imobile din patrimoniul personal, venitul brut se stabilește pe baza chiriei prevăzute în contractul încheiat între părți pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării chiriei.

(3) Venitul net din cedarea folosinței bunurilor se stabilește prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 40% asupra venitului brut.”

- pct.20 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.1/2016

” 20. (1) În aplicarea art. 84 din Codul fiscal, în vederea determinării venitului brut, la sumele reprezentând chiria sau arenda în bani și/sau la echivalentul în lei al veniturilor în natură se adaugă, dacă este cazul, și valoarea cheltuielilor ce sunt, conform dispozițiilor legale sau înțelegerii contractuale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dar sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.

(2) Reprezintă venit brut și valoarea investițiilor la bunurile mobile și imobile ale proprietarului, uzufructuarului sau ale altui deținător legal, care fac obiectul unor contracte de cedare a folosinței bunurilor, inclusiv al contractelor de comodat, 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 valoarea investiției, în declarația privind venitul realizat.

(3) Proprietarul are obligația de a efectua cheltuielile referitoare la întreținerea și repararea locuinței închiriate, potrivit reglementărilor legale în vigoare.

(4) În cazul efectuării de către chiriaș a unor astfel de cheltuieli care cad în sarcina proprietarului și se încadrează în cota forfetară de cheltuieli, cu diminuarea corespunzătoare a chiriei, impunerea rămâne nemodificată.

(5) În situația în care chiria reprezintă echivalentul în lei al unei valute, venitul brut anual se determină pe baza chiriei lunare evaluate la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru ultima zi a fiecărei luni, corespunzător lunilor din perioada de impunere.

(6) Venitul net se determină ca diferență între sumele reprezentând chiria în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură, prevăzute în contractul încheiat între părți, și cota de cheltuială forfetară de 40% reprezentând cheltuieli deductibile aferente venitului.”

Pentru recunoașterea deductibilității cheltuielii stabilite forfetar proprietarul nu este obligat să prezinte organului fiscal documente justificative.

Cheltuiala deductibilă aferentă venitului, stabilită în cota forfetară de 40% aplicată la venitul brut, reprezintă uzura bunurilor închiriate și cheltuielile ocazionate de întreținerea și repararea acestora, impozitele și taxele pe proprietate datorate potrivit legii, comisionul reținut de intermediari, primele de asigurare plătite pentru bunul cedat spre folosință, respectiv eventuale nerealizări ale veniturilor din arendare scontate, generate de condiții naturale nefavorabile, cum ar fi: grindina, seceta, inundații, incendii și altele asemenea.”

Astfel, așa cum se explicitează în normele de aplicare a Codului fiscal, reprezintă venit brut și valoarea investițiilor la bunurile mobile și imobile ale

proprietarului, uzufructuarului sau ale altui deținător legal, care fac obiectul unor contracte de cedare a folosinței bunurilor, **inclusiv al contractelor de comodat**, și care sunt efectuate de cealaltă parte contractantă, proprietarul, în cazul în speță persoana fizică MM sau alt deținător legal având obligația să declare la organul fiscal competent valoarea investiției, în declarația privind venitul realizat, în vederea impozitării.

În ceea ce privește stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor, conform art.62 alin.1,2 din Legea nr.571/2003 aplicabil în anul 2015 și respectiv art. 84 alin. 1 din Legea nr.227/2015 aplicabil în anul 2016, venitul brut se majorează și cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.

Prin urmare, chiar dacă raportul juridic ce a guvernat relația dintre persoana fizică MM și persoana fizică autorizată MM a fost generat de un contract de comodat, se reține că norma legală specială care a fundamentat starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală prevede în mod expres, chiar și în cazul încheierii unor contracte de comodat, obligația proprietarului, de declarare a veniturilor în vederea impozitării, raționament legal confirmat în mod constant de instanțele de control judiciar – a se vedea în acest sens jurisprudența constantă a Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr...../2013 pronunțată în Dosarul nr...../...../2012, precum și Decizia nr...../08.10.2014 a Curții de Apel Cluj.

Mai mult, normele legale de aplicare a Codului fiscal, explicitează modul de impunere pentru situația concretă a persoanei fizice MM în calitatea sa de proprietară și beneficiară a lucrărilor de investiții realizate de cealaltă parte contractantă chiar dacă, acestea au fost realizate prin intermediari.

Contractul de comodat este definit ca fiind contractul prin care o parte transmite celeilalte părți folosința gratuită și temporară asupra unui bun individual determinat, cu obligația comodatarului de a restitui comodantului bunul, în individualitatea sa.

Prin urmare, contractul de comodat este un contract prin care se transmite dreptul de folosință și face parte din categoria contractelor din cedarea folosinței prevăzute de dispozițiile Codului Fiscal.

Contractul de comodat este un contract esențialmente gratuit (fiind un împrumut de folosință), dar textul de lege nu distinge cu privire la caracterul acestor contracte, în sensul stipulării exprese a celor cu titlu oneros, astfel încât din categoria „contractelor de cedarea folosinței bunurilor” pot face parte și contractele cu titlu gratuit (cum este cel de comodat).

Față de prevederile mai sus prezentate, se reține că, în perioada verificată, persoana fizică MM a obțin venituri din mai multe surse.

Astfel, prin investițiile la bunurile imobile deținute în proprietate și care au făcut obiectul contractelor de comodat, investiții efectuate de cealaltă parte contractantă, în speță PFA MM, fie în mod direct, fie prin intermediul chiriașilor, persoana fizică MM a obținut venituri din cedarea folosinței bunurilor, altele decât cele din activități independente calificate, în condițiile legii, în categoria veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, determinate în conformitate cu prevederile art.62 alin.1 al cap.4 „ *Venituri din cedarea folosinței bunurilor* ”. al Titlului III „ *Impozit pe venit*”

Totodată, persoana fizică MM, a obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor calificate, în condițiile legii, în categoria veniturilor din activități independente determinat în conformitate cu cap.2 „ *Venituri din activități independente* ” al Titlului III „ *Impozit pe venit*” în sistem real, pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă.

Pe cale de consecință, D-na MM, care a realizat venituri din mai multe surse avea obligația depunerii formularului 200 - Declarația privind veniturile realizate din România prin, completarea în mod corespunzător a numărului de surse sau categorii de venituri realizate, capitolele II „Date privind veniturile realizate, pe surse și categorii de venit, în formularul – „Anexă nr... la Declarația privind veniturile realizate din România”, care se atașează la declarația privind veniturile realizate, declarând atât valoarea investițiilor efectuate, prin declarația privind venitul realizat aferentă anului fiscal când au fost realizate investițiile la categoria veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, determinate în conformitate cu prevederile art.62 alin.1 al cap.4 „ *Venituri din cedarea folosinței bunurilor* ” - Titlului III „ *Impozit pe venit*” , cât și veniturile și cheltuielile din cedarea folosinței bunurilor calificate, în condițiile legii, în categoria veniturilor din activități independente determinate în conformitate cu cap.2 „ *Venituri din activități independente* ” - Titlului III „ *Impozit pe venit*” în sistem real, pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă.

Luând în considerare prevederile legale citate și cele arătate în conținutul deciziei se reține că, în cauza dedusă judecății, investițiile în valoare totală de xxxxxxxx lei efectuate de PFA MM (fie în mod direct fie prin intermediul chiriașilor) în baza contractelor de comodat, la imobilele aflate în proprietatea doamnei MM, reprezintă venit brut, pentru care aceasta avea obligația declarării la organul fiscal competent a valorii acestor investiții, în vederea impozitării, în conformitate cu prevederile art.62 alin. 1 din Codul fiscal și pct.135¹ din Normele de aplicare a Codului fiscal aplicabile în anul 2015 și art. 84 alin.1 și pct.20 din Legea nr.227/2015 aplicabile în anul 2016.

Astfel, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit un venitul brut realizat de persoana fizică MM din cedarea folosinței bunurilor după cum urmează:

- pentru anul 2015, un venitul brut reprezentând valoarea cheltuielilor refacturate de chiriaș în suma de xxxxxx lei, precum și valoarea lucrărilor de investiții și a materialelor de construcții în suma de xxxxx lei pentru imobilele care vor fi destinate închirierii, rezultând un venit brut total aferent anului 2015 în sumă de xxxxx lei. La venitul brut stabilit suplimentar în valoare de xxxxxxxx lei, pentru calculul venitului net impozabil s-a acordat conform prevederilor legale cheltuieli forfetare în valoare de 25% din venitul brut impozabil în suma de xxxxx lei ($xxxxxx \text{ lei} \times 25\% = xxxxxxxx$) rezultând un venit net impozabil din cedarea folosinței bunurilor în suma de xxxxxxxx lei la care s-a aplicat cota de 16 % rezultând un impozit pe venitul din cedarea folosinței bunurilor în suma de xxxxx lei.

- pentru anul 2016 un venitul brut reprezentând valoarea cheltuielilor refacturate de chiriaș precum și valoarea lucrărilor de investiții și a materialelor de construcții pentru imobilele deținute în proprietate de persoana fizică MM care vor fi destinate închirierii, rezultând un venit brut total aferent anului 2016 în sumă de xxxxx lei. La venitul brut stabilit suplimentar în valoare de xxxxxxxx lei, pentru calculul venitului net impozabil s-a acordat conform prevederilor legale cheltuieli forfetare în procent de 40% din venitul brut impozabil în suma de xxxxxxxx lei ($xxxxxx \text{ lei} \times 40\% = xxxxxxx \text{ lei}$) rezultând un venit net impozabil din cedarea folosinței bunurilor în suma de xxxxxxxx lei ($xxxxxx \text{ lei} - xxxxxx \text{ lei}$) la care s-a aplicat cota de 16 % rezultând un impozit pe venitul din cedarea folosinței bunurilor în suma de xxxxx lei.

Referitor la susținerile petentei din contestația formulată cu privire la existența în cauză a unui singur patrimoniu și nu a două patrimonii distincte pentru a exista un venit corelativ cheltuielilor cu investițiile în imobilele noi sau existente cu consecința plății unui impozit pe o cheltuială, învederam următoarele

Potrivit art.32 din Codul civil, transferul unui bun din patrimoniul personal în patrimoniul afectat exploatarea unei activități autorizate reprezintă un transfer intrapatrimonial, titularul patrimoniului fiind, în fapt, aceeași persoană. Transferul drepturilor și obligațiilor dintr-o masă patrimonială în alta nu constituie o înstrăinare. Prin urmare, persoana fizică, indiferent dacă are un bun, în așa numitul patrimoniu personal sau în cel afectat exercitării unei activități autorizate, nu înstrăinează bunul său în momentul în care transferă acel bun între fracțiunile sale de patrimoniu.

Prin urmare, proprietarul unui bun, în oricare din fracțiunile de patrimoniu s-ar afla acesta, ar avea doar o interdicție de înstrăinare legată de intenția frauduloasă de a diminua dreptul de gaj general al creditorilor personali, sau invers al creditorilor patrimoniului de afectațiune.

Așadar, **patrimoniul este unitar, dar este divizibil, în sensul că se fragmentează în mai multe mase patrimoniale**, înțelegându-se ca universalități

juridice. Divizarea patrimoniului este justificată de ideea unui scop și de activitatea afectată aceluși scop, și pe cale de consecință există drepturi și obligații afectate acelei activități și aceluși scop. Astfel este vorba de diviziunea patrimoniului și de afectarea patrimoniului, afectarea fiind scopul divizării și, ca urmare, sunt două perspective diferite asupra aceluiași fenomen.

O fragmentare a patrimoniului înseamnă o segmentare sau o fracționare a sa în mai multe mase patrimoniale distincte, a căror fuziune este oprită pe perioada existenței de valabilitate a fracțiunii patrimoniale respective. Această fragmentare se realizează prin diviziuni ale patrimoniului, operate fie voluntar de titularul său, fie în urma dobândirii statutului de profesionist, fie prin aplicarea unor dispoziții legale imperative care opresc confuziunea intra – patrimonială. În privința patrimoniilor de afectare acestea sunt, de exemplu, masele patrimoniale fiduciare precum și cele afectate exercitării unei profesii autorizate (de exemplu, persoanele fizice autorizate, arhitecții, medicii, avocații, etc.)

În contextul celor mai sus prezentate se reține că, în speță a avut loc un transfer intrapatrimonial al unor bunuri, respectiv un transfer al folosinței bunurilor în baza contractelor de comodat între diviziunile de patrimoniu, din masa patrimonială personală a D-nei MM în masa patrimonială afectată exploatarea activității autorizate a acesteia (patrimoniu de afectare), proprietatea bunurilor rămânând în masa patrimonială personală a D-nei MM

Din punct de vedere fiscal, activitatea persoanei fizice MM trebuie tratată și declarată diferit, în situația în care aceasta obține venituri din mai multe surse, respectiv din activitatea independentă desfășurată în calitate de persoană fizică autorizată și pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor realizate de către MM în calitate de persoană fizică prin prisma contractelor de comodat încheiate între MM ca fi persoană fizică și PFA MM și a investițiilor la bunurile imobile deținute în proprietate de către MM. Astfel, pentru PFA MM aceste investiții efectuate direct sau prin refacturări de la alte entități reprezintă bunuri amortizabile la care se poate calcula amortizare în limitele prevăzute de lege și exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru aceste facturi în condițiile în care se constată că sunt folosite în scopuri taxabile, iar pentru persoana fizică MM, comodatara acestor bunuri imobile, aceste investiții efectuate direct prin intermediul PFA MM sau prin refacturări de la alte entități, reprezintă venit brut pentru care există obligativitatea declarării acestora ca venit din cedarea folosinței bunurilor.

Petenta se contrazice atunci când susține că, în speță, nu au existat două entități distincte (persoana fizică MM și persoana fizică autorizată MM) tocmai prin faptul de a fi încheiat contracte de comodat între aceste două entități cu scopul de a delimita patrimoniul de afectare “pentru aplicarea ficțiunii juridice

care schimbă natura venitului din venituri din cedarea folosinței bunurilor în venituri din activități independente”.

Or, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced s-a constatat că persoana fizică MM a obținut venituri din mai multe surse, respectiv venituri din activitatea independentă desfășurată în calitate de Persoană fizică autorizată MM și venituri din cedarea folosinței bunurilor, altele decât cele din activități independente calificate, în condițiile legii, în categoria veniturilor din cedarea folosinței bunurilor prin investițiile la bunurile imobile deținute în proprietate și care au făcut obiectul contractelor de comodat efectuate de cealaltă parte contractantă, în speță PFA MM, fie în mod direct fie prin intermediul chiriașilor săi. În acest context, din punct de vedere fiscal, activitatea persoanei fizice MM trebuia tratată și declarată diferit, în situația în care au existat două activități distincte din care au fost obținute venituri din două surse (din activități independente prin intermediul PFA și venituri din cedarea folosinței bunurilor de către persoana fizică), așa cum, în mod corect și legal, au tratat-o organele de inspecție fiscală prin actele de impunere contestate.

Pentru toate aceste motive și având în vedere că pretențiile din contestația formulată nu au fost fundamentate prin indicarea vreunei norme legale care să infirmă starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală și modul de determinare de către acestea a impozitului pe venitul din cedarea folosinței bunurilor datorat de petenta MM bugetului consolidat al statului, în cauză se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 din Codul de procedură fiscală, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../28.09.2018 și nr./28.09.2018, emise de A.J.F.P Arad – Activitatea de Inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../28.09.2018 pentru suma totală de 131.223 lei reprezentând impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor aferente anilor 2015 și 2016.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

*Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **MM PFA** pentru suma de xxxxx lei reprezentând impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor aferent anului 2015 stabilit suplimentar prin Decizia de impunere*

privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../28.09.2018 emisa de AJFP Arad – Inspecție Fiscală și pentru suma de xxxxxx lei reprezentând impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor aferent anului 2016 stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../28.09.2018 emisa de AJFP Arad – Inspecție Fiscală;

- prezenta decizie se comunica la:

- MM PFA

- A.J.F.P ARAD – Inspecție Fiscală.

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

Ladislau ELEK