

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

**DECIZIA nr. 797 din 17 octombrie 2012**

Cu adresa nr. ....../....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr. ....../....., **Administrația Finanțelor Publice a Orașului .....** a înaintat **dosarul contestației** formulată de **dl. R.D.** din ....., Jud. Prahova, CNP ....., împotriva *Deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 nr..... din .....2012* întocmită de A.F.P.O. ....

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei reprezentând plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012.

**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*", respectiv actul atacat a fost comunicat contestatorului în data de .....2012, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.F.P.O. .... sub nr...../.....2012.

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

**I. Susținerile contestatorului sunt următoarele:**

*"[...] vă rog să luați act că nu mi-a fost comunicată de către S.C. M S.R.L. valoarea investiției și finalizarea acesteia nefiind efectuat încă procesul verbal de finalizare a lucrării de către Primăria ..... - serviciul de Urbanism, situație în care nu aveam cum să declar la organul fiscal competent venitul realizat.*

*Un alt aspect de care vă rog să țineți cont este acela că raportul de inspecție fiscală cu S.C. M S.R.L. este comunicat firmei la data de 02.08.2012 iar decizia de impunere emisă în lipsa recepției lucrării este emisă în data de 28.08.2012 cu termen de plată 25.06.2012, ceea ce este într-o neconcordanță totală cu orice principiu de drept.*

*Consider că au fost eronat aplicate prevederile articolului 65 și 66 din Legea nr.571/2003, deoarece efectuarea lucrărilor de acoperire terasă DEMONTABILĂ (nefiind o investiție pe termen lung) vor fi suportate în întregime de locatar, contractul de închiriere neprevăzând nici o prestație în favoarea proprietarului bunului ci doar a chiriașului pentru a respecta normele impuse de Ministerul Turismului.*

*În cadrul contractului nr...../02.04.2011 încheiat între mine și S.C. M S.R.L. se stipulează că în momentul expirării contractului de închiriere acesta va restitui bunul proprietarului așa cum l-a primit situație în care: chiriașul își poate demonta terasa lăsându-mi bunul așa cum l-au primit, poate să ceară prelungirea contractului. Consider perfect legală impunerea mea la plată în momentul în care la finalul contractului chiriașul îmi lasă mie această terasă (cu condiția ca aceasta să reziste 10 ani de zile).*

*Din evidențele contabile ale firmei suma aferentă investiției (terasei demontabile) este de X ron, diferența de Y ron evidențiată separat în bilanță reprezintă investiții de întreținere a bunului închiriat (zugrăveli, vopsitorii, reparații, etc.).*

*Având în vedere cele menționate mai sus consider impunerea mea la plată a sumei Z ron (X + Y) complet nelegală încălcând orice principiu legal. [...]."*

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

\* În fapt, dl. R.D. este proprietar al imobilului situat în ....., compus din teren și construcție edificată pe acesta. De asemenea, dl. .... este asociat unic în cadrul S.C. "M" S.R.L. ....

În data de 02 aprilie 2011, între persoana fizică R.D., pe de-o parte și S.C. "M" S.R.L. pe de altă parte, s-a încheiat Contactul de închiriere nr. ....../02.04.2011, înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr...../22.03.2012, din care reținem:

- pct.2.1 din contract: obiectul contractului îl constituie închirierea de către persoana fizică R.D. a imobilului deținut în proprietate, situat în orașul ....., cu toate bunurile din dotare (mijloace fixe și obiecte de inventar), cu destinația "sediul social" pentru desfășurarea tuturor activităților economice prevăzute în actul constitutiv al chiriei S.C. "M" S.R.L. ....

- pct.3.1 din contract: construcția, terenul și mijloacele fixe închiriate vor fi folosite de locatar (chiriaș) în vederea desfășurării activității de turism și alimentație publică.

- pct.3.3 din contract: pe terasa restaurantului în suprafață de 212 mp, ce face parte din obiectul contractului de închiriere, locatarul (chiriașul) va efectua lucrări de acoperire terasă - demontabilă, refuncționalizare și extindere bucătărie, conform normelor în vigoare impuse de Ministerul Dezvoltării Regionale și Turismului pentru a se reclasifica locația din "pensiune" în "hotel", obținându-se în acest scop, de către proprietar, autorizația de construire necesară. Toate cheltuielile legate de edificarea construcției vor fi suportate în întregime de către locatar (chiriaș).

- pct.4.1 din contract: durata contractului este de 10 (zece) ani, cu începere de la data de 01.05.2011 până la data de 30.04.2021. La cererea locatarului (chiriașului) contractul poate fi prelungit pentru aceeași perioadă de timp sau pe perioade mai mici, prin act adițional la contractul de închiriere.

- pct.9.2 lit.d) din contract: locatarul (chiriașul) se obligă să suporte integral costul lucrărilor de acoperire a terasei demontabile, costul lucrărilor de refuncționalizare și extindere a bucătăriei, costul lucrărilor de amenajare și extindere a parcului etc.

- pct.9.2 lit.m) din contract: locatarul (chiriașul) se obligă ca la expirarea duratei contractului de închiriere să restituie bunurile închiriate așa cum le-a primit.

În cursul anului 2012, S.C. "M" S.R.L. .... a făcut obiectul unei inspecții fiscale având ca obiectiv soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare depus de societatea comercială pentru luna martie 2012 și înregistrat la organul fiscal sub nr...../25.04.2012, inspecție finalizată prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr..... din .....2012. Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit evidenței contabile a societății comerciale, în perioada verificată martie 2009 - martie 2012 S.C. "M" S.R.L. a efectuat investiții la imobilul închiriat de la persoana fizică R.D. în baza Contractului de închiriere nr...../20.04.2011.

Deși investiția, constând în refuncționalizare și modernizare bucătărie și acoperire terasă demontabilă nu a fost finalizată, în sensul că nu au fost întocmite procese verbale de recepție a lucrărilor, totuși la inspecția fiscală s-a constatat că societatea comercială obține venituri din exploatarea investiției efectuate, așa cum este înscris la pct.4.1 și pct.4.3 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../.....2012.

Astfel, prin această dispoziție, organele A.I.F. Prahova au dispus măsura ca în termen de 30 de zile de la comunicarea dispoziției de măsuri, societatea comercială să întreprindă toate demersurile și actele necesare în vederea finalizării investiției.

Dispoziția de măsuri nr...../.....2012 a fost comunicată societății comerciale în data de 02.08.2012.

Cu adresa nr...../01.08.2012, înregistrată la A.F.P.O. .... sub nr...../06.08.2012, A.I.F. Prahova a comunicat organului fiscal teritorial (A.F.P.O. ....) faptul că, în baza contractului de închiriere nr...../20.04.2011, înregistrat la A.F.P.O. .... sub nr...../22.03.2012, S.C. "M" S.R.L. .... a efectuat lucrări de investiții la imobilul situat în ....., jud. Prahova, imobil aflat în proprietatea persoanei fizice R.D., asociat unic al societății comerciale. Lucrările efectuate sunt în sumă de Z lei și se încadrează în vederea impunerii în prevederile art.62 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu adresa nr...../17.08.2012, înregistrată la A.F.P.O. .... sub nr...../22.08.2012, A.I.F. Prahova a comunicat organului fiscal teritorial că lucrările de investiții în sumă de Z lei provin din perioada aprilie 2011 - martie 2012.

În baza prevederilor art.51 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată ("Comunicarea informațiilor între organele fiscale") și a adreselor A.I.F. Prahova nr...../01.08.2012 și nr...../17.08.2012, A.F.P.O. .... a emis pentru dl. R.D. din ..... **Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 nr. .... din 28.08.2012**, prin care au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 în sumă totală de ..... lei, cu termen de plată 25.06.2012, calculate astfel:

Z lei venit brut din cedarea folosinței bunurilor realizat în anul 2012 de dl. R.D., stabilit la inspecția fiscală în baza bilanțului de verificare întocmită de S.C. "M" S.R.L. .... la sfârșitul lunii martie 2012

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

W lei venit net impozabil x 16% = ..... lei plăți anticipate cu titlu de impozit.

\* Contribuabilul sustine că nu datorează plățile anticipate cu titlu de impozit în sumă de ..... lei, întrucât:

- chiriașul S.C. "M" S.R.L. nu i-a comunicat valoarea investiției și finalizarea acesteia, nefiind efectuat încă procesul verbal de finalizare a lucrărilor;

- lucrările de acoperire terasă demontabilă au fost suportate în întregime de locatar, contractul de închiriere neprevăzând nicio prestație în favoarea proprietarului bunului, ci doar a chiriașului.

- conform contractului de închiriere, la data expirării contractului chiriașul va restitui bunul proprietarului așa cum l-a primit.

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

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

*"Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit*

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

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

*Definierea 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 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) 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 plăților anticipate de impozit*

Art.82. - (1) Contribuabilii care realizează venituri [...] din cedarea folosinței bunurilor, [...] sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit [...]."

- **Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin **H.G. nr.44/2004**, cu modificările și completările ulterioare:

"135'. 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 valoarea investiției, în declarația privind venitul realizat."

\* **Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

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 Contractul de închiriere nr. ....../02.04.2011 anexat dosarului contestației, între persoana fizică proprietară a spațiului situat în ....., respectiv dl. R.D. și S.C. "M" S.R.L. a fost stabilită obligația ca societatea comercială să realizeze lucrări de investiții la imobilul de mai sus, care reprezintă sediul său social. Contractul de închiriere a fost încheiat pe o perioadă de 10 ani (01.05.2011 - 30.04.2021), cu posibilitatea prelungirii duratei pentru aceeași perioadă de timp sau pentru perioade mai mici.

Facem precizarea că investițiile la imobilul de mai sus au constat, așa cum rezultă și din Contractul de închiriere nr. ....../02.04.2011, în lucrări de acoperire terasă demontabilă, refuncționalizare și extindere bucătărie conform normelor în vigoare impuse de Ministerul Dezvoltării Regionale și Turismului pentru a se reclassifica locația din "Pensiune" în "Hotel". S.C. "M" S.R.L. .... are ca principal obiect de activitate "Hoteluri și alte facilități de cazare similare".

Conform prevederilor pct.135<sup>1</sup> 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.135<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, nu vine să completeze legea, așa cum 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. "M" S.R.L. la imobilul luat cu chirie situat în ..... reprezintă venit brut din cedarea folosinței bunurilor realizat de proprietarul imobilului, respectiv dl. R.D., conform prevederilor pct. 135<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Referitor la susținerea din contestație conform căreia în cadrul Contractului nr...../02.04.2011 este stipulat faptul că în momentul expirării contractului de închiriere, chiriașul va restitui bunul proprietarului așa cum l-a primit, situație în care chiriașul "își poate demonta terasa", ori chiriașul poate cere prelungirea contractului de închiriere, precizăm că această susținere nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, neavând bază legală.

Textul de lege susmenționat prevede clar că locatarul (chiriașul), în cazul de față S.C. "M" S.R.L., are 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 veniturilor din închirieri, indiferent de clauzele stipulate în contractul de închiriere.

Referitor la valoarea de impunere, respectiv Z lei, precizăm că aceasta a fost comunicată organului fiscal teritorial - A.F.P.O. .... de către A.I.F. Prahova - organul fiscal care a efectuat inspecția fiscală la S.C. "M" S.R.L., suma fiind preluată din balanța de verificare la 31 martie 2012 întocmită de societatea verificată, respectiv: X lei din contul 231 "Imobilizări corporale în curs" + Y lei din contul 231.1 "Imobilizări în curs hotel".

În contestație se susține că doar suma de X lei reprezentând investiție terasă demontabilă ar putea fi luată în calcul la impunere, dacă terasa ar fi lăsată proprietarului la finalul contractului și cu condiția ca aceasta să reziste 10 ani, diferența de Y lei evidențiată separat în balanță reprezentând "investiții de întreținere a bunului închiriat (zugrăveli, vopsitorii, reparații etc.)", lucrări care cad în sarcina chiriașului.

Însă, așa cum am arătat și mai sus, conform Contractului de închiriere nr...../02.04.2011, în vederea reclassificării bunului închiriat conform normelor impuse de

Ministerul Dezvoltării Regionale și Turismului, societatea comercială chiriașă a efectuat și lucrări de refuncționalizare și extindere bucătărie, lucrări care reprezintă în fapt investiții, înregistrate corect de societatea comercială în contul de investiții, respectiv contul contabil 231 "Imobilizări corporale în curs".

În mod eronat se susține în contestație că organul fiscal a aplicat prevederile art.65 și art.66 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât aceste două articole de lege se referă la veniturile din investiții, respectiv veniturile din dividende, dobânzi, câștiguri din transferul titlurilor de valoare, venituri din operațiuni de vânzare - cumpărare de valută la termen, venituri din lichidarea unei persoane juridice. În fapt, organul fiscal a aplicat prevederile art.61 și art.62 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 135<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prevederi legale care se referă la veniturile din cedarea folosinței bunurilor supuse impozitării, întrucât investițiile efectuate de către locatar la bunurile luate cu chirie fac parte din această categorie.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că dl. R.D., în calitate de proprietar al bunului asupra căruia au fost efectuate investiții de către chiriașul S.C. "M" S.R.L., datorează plăți anticipate cu titlu de impozit aferent valorii investiției efectuate, devenită venit brut din cedarea folosinței bunurilor realizat de proprietarul imobilului, conform prevederilor art.82 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu art.61 și art.62 din Codul Fiscal și cu pct. 135<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Însă, conform prevederilor pct.135<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în termen de 30 de zile de la finalizarea investițiilor, partea care a efectuat investiția este obligată să comunice proprietarului valoarea investiției, iar conform prevederilor art.81 din Codul fiscal proprietarul are obligația ca în termen de 15 zile să declare la organul fiscal competent valoarea investiției în vederea impunerii.

Conform balanței de verificare întocmită la 31 martie 2012 de chiriașul S.C. "M" S.R.L., la această dată investițiile în sumă totală de Z lei nu erau încă puse în funcțiune, iar prin Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 nr. ....../28.08.2012 A.F.P.O. .... a considerat că venitul brut din cedarea folosinței bunurilor a fost realizat de proprietarul R.D. în luna aprilie 2012, fără a verifica dacă investițiile au fost finalizate.

Rezultă astfel că Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 nr. ....../28.08.2012 a fost prematur emisă de A.F.P.O. ...., înainte de finalizarea investițiilor.

Precizăm că prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../.....2012 întocmită de A.I.F. Prahova și comunicată locatarului S.C. "M" S.R.L. la data de 02.08.2012, a fost stabilită măsura ca societatea comercială să întreprindă toate demersurile și actele necesare în vederea finalizării investiției și întocmirii proceselor verbale de recepție, termenul de aducere la îndeplinire a măsurii fiind de 30 de zile de la data comunicării.

După această dată și după expirarea celor 30 de zile prăvăzute la pct.135<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal teritorial va proceda la emiterea unei alte decizii de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 pentru contribuabilul R.D., având în vedere valoarea investițiilor efectuate de locatar și data dării în funcțiune a investițiilor, așa cum va rezulta din declarația pe care contribuabilul o va depune la A.F.P.O. ....

**Având în vedere cele prezentate mai sus și în baza prevederilor art. 216 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, actualizată: "*(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*", **se va desființa Decizia** de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 nr...../28.08.2012 emisă de A.F.P.O. ...., organul fiscal teritorial urmând să întocmească o altă decizie de impunere pentru plăți

anticipate cu titlu de impozit pentru anul 2012 pentru contribuabilul R.D., având în vedere considerentele din prezenta decizie de soluționare a contestației.

**III. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de dl. R.D. din ....., Jud. Prahova, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

#### **DECIDE :**

**1. Desființarea Deciziei** de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2012 nr...../28.08.2012 emisă de A.F.P.O. ...., aceasta urmând să întocmească o altă decizie de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pentru anul 2012 pentru contribuabilul R.D., având în vedere considerentele din prezenta decizie de soluționare a contestației.

**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 deciziei poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii la Tribunalul Prahova.

**DIRECTOR EXECUTIV,**