

DECIZIA nr. 710 din 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de domnul x,
reinregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/24.04.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x/24.04.2015, de catre domnul x cu domiciliul in str. x, Bucuresti, reprezentat de Cabinet de Avocat x cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura in Bucuresti, x, cu privire la solutia pronuntata pe latura penala de catre Ministerul Public-Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie, solicitand reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei.

Contestatia inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/30.11.2010 a fost solutionata prin decizia nr.x/15.03.2011, prin care s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala, procedura urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Obiectul contestatiei, inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/30.11.2010, il constituie Deciziile de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2007 nr.x/27.10.2010 si pe anul 2008 nr.x/27.10.2010, comunicate cu confirmare de primire in data de 01.11.2010, emise de Administratia Finantelor Publice sector 1, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus in suma totala de x lei, pentru o baza de impunere stabilita prin procesul verbal nr.x/04.10.2010 intocmit de Garda Financiara- Comisariatul General.

Avand in vedere dispozitiile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art.209 alin. (1) lit. (a) si art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si solutia pronuntata de Parchetul de pe langa Judecatoria Sectorului 1 Bucuresti prin rezolutia nr.x/P/2010 din data de 30.05.2011, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii este investita sa reia procedura administrativa de solutionare a contestatiei formulata de domnul x.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Domnul x contestă Deciziile de impunere nr.x/27.10.2010 si nr.x/27.10.2010 emise de Administratia Finantelor Publice sector 1 si solicita desfiintarea acestora, aratand următoarele:

- actele administrative contestate nu cuprind motivele de fapt si temeiul de drept nefiind respectate art.41 din OG nr.92/2003;

- motivatia care a stat la baza emiterii deciziilor nu este inclusa, continand referiri doar la contractul de inchiriere nr.x/15.03.2007;
- in mod nelegal s-au stabilit obligatii fiscale pentru "venituri in natura" pe care nu le-a realizat in baza contractului nr.x/15.03.2007 incheiat cu SC x SRL;
- presupune ca emiterea deciziilor are la baza procesul verbal nr.x/04.10.2010 intocmit de Garda Financiara- Comisariatul General;
- situatia de fapt considerata in deciziile de impunere este gresita intrucat imbunatatirile aduse spatiului inchiriat pot sau nu sa revina proprietarului la sfarsitul contractului de inchiriere;
- la stabilirea situatiei de fapt nu s-au luat in considerare toate documentele referitoare la veniturile realizate;
- in mod nelegal s-a considerat ca intregul venit a fost realizat de contestatar desi detine ½ din dreptul de proprietate asupra spatiului inchiriat.

II. Prin Deciziile de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2007 nr.x/27.10.2010 si pe anul 2008 nr.x/27.10.2010 emise Administratia Finantelor Publice sector 1, in baza procesului verbal nr.x/04.10.2010 intocmit de Garda Financiara- Comisariatul General, s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus in suma totala de x lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatar și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a emis corect Deciziile de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2007 nr.x/27.10.2010 si pe anul 2008 nr.x/27.10.2010, in conditiile in care la baza stabilirii impozitului anual datorat pentru veniturile din cedarea folosintei bunurilor a stat valoarea investitiilor efectuate de catre SC x SRL la bunul imobil inchiriat.

In fapt, prin contractul de inchiriere nr.x/21.01.2008 incheiat pe perioada 15.03.2007-15.03.2012 intre domnul x si x in calitate de proprietari si SC x SRL in calitate de locatar a fost prevazuta o chirie lunara reprezentand echivalentul in lei al sumei de x Euro pe perioada 15.03.2007-14.03.2008 si respectiv x lei pentru intervalul 15.03.2008-15.03.2012.

Potrivit art.1 din contract, obiectul contractului il reprezinta folosirea in exclusivitate ca sediu social cu activitate de birou a spatiului comercial situat in B-dul. x, sector 4.

Potrivit art.7 din contract, locatarul poate efectua amenajarile interioare si modificarile necesare utilizarii ca sediu de firma cu activitate de birouri cu acordul scris al proprietarului.

(...) Amenajarile facute de locatar revin de drept proprietarului la terminarea contractului, indiferente daca acesta se face de comun acord sau fortuit."

Prin declaratia privind veniturile realizate pe anul 2007, inregistrata la organul fiscal sub nr. x/14.05.2008 contribuabilul a declarat, in baza contractului de inchiriere nr.x/21.01.2008, un venit net din cedarea folosintei bunurilor in suma de x lei.

In baza acestei declaratii, Administratia sector 1 a Finantelor Publice a stabilit, prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2007 nr. x/08.08.2008, un impozit pe venitul net anual impozabil datorat in suma de x lei si obligatii privind platile anticipate in suma de x lei, rezultand o diferenta de impozit anual de regularizat in minus in suma de x lei.

Prin declaratia privind veniturile realizate pe anul 2008, inregistrata la organul fiscal sub nr. x/29.04.2009 contribuabilul a declarat, in baza contractului de inchiriere nr.x/21.01.2008, un venit net din cedarea folosintei bunurilor in suma de x lei.

In baza acestei declaratii, Administratia sector 1 a Finantelor Publice a stabilit, prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2008 nr.x/27.10.2010, un impozit pe venitul net anual impozabil datorat in suma de x lei si obligatii privind platile anticipate in suma de x lei, rezultand o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de x lei.

Comisarii din cadrul Garzii Financiare- Comisariatul General au efectuat verificarea modului de derulare a contractului de inchiriere inregistrat la Administratia Finantelor Publice sector 1 sub nr x/21.01.2008, incheiat intre domnul x si doamna x in calitate de proprietari si SC x SRL, avand ca asociat unic pe domnul x, in calitate de chirias, in vederea stabilirii modului de constituire si virare a obligatiilor fiscale la bugetul general consolidat.

Din procesul verbal nr.x/04.10.2010 emis de Garda Financiara rezulta ca domnul x este proprietar al imobilului din B-dul. x sector 4 conform contractului de vanzare-cumparare nr.x/16.02.2007, iar pe perioada derularii contractului de inchiriere nr.x/21.01.2008, respectiv in perioada 2007-2009, s-au efectuat lucrari de amenajare a acestui spatiu in suma totala de x lei, astfel:

- investitii aferente anului 2007 in suma totala de x lei;
- investitii aferente anului 2008 in suma de x lei.

Potrivit constatarilor cuprinse in procesul verbal nr.x/04.10.2010 a rezultat ca domnul x nu a declarat la organul fiscal, contravaloarea investitiilor efectuate in perioada 2007-2008 de catre SC x SRL la spatiul comercial inchiriat in baza contractului de inchiriere inregistrat la Administratia Finantelor Publice sector 1 sub nr.x/21.01.2008 si nu a platit impozitul aferent din cedarea folosintei bunurilor, astfel incat procesul verbal nr.x/04.10.2010 a fost transmis spre valorificare organului fiscal teritorial.

In baza constatarilor cuprinse in procesul verbal nr.x/04.12.2010, Administratia Finantelor Publice sector 1 a recalculat impozitul pe veniturile din cedarea folosintei bunurilor pentru anii 2007 si 2008 astfel :

- prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2007 nr.x/27.10.2010 a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de x lei;
- prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2008 nr.x/27.10.2010 a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de x lei.

In drept, art.62 si art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

Codul fiscal:

„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.** În cazul în care arenda se exprimă în natură, evaluarea în lei se va face pe baza prețurilor medii ale produselor agricole, stabilite prin hotărâri ale consiliilor județene și, respectiv, ale Consiliului General al Municipiului București, ca urmare a propunerilor direcțiilor teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, hotărâri ce trebuie emise înainte de începerea anului fiscal. Aceste hotărâri se transmit în cadrul aceluiași termen direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, pentru a fi comunicate unităților fiscale din subordine.

Normele metodologice:

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 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.*

136. *În conformitate cu legislația în materie, proprietarul are obligația de a efectua cheltuielile referitoare la întreținerea și repararea locuinței închiriate, ca de exemplu:*

- întreținerea în bune condiții a elementelor structurii de rezistență a clădirii, elementelor de construcție exterioară a clădirii, cum ar fi: acoperiș, fațadă, curțile și grădinile, precum și spații comune din interiorul clădirii, cum ar fi: casa scării, casa ascensorului și altele asemenea;

- întreținerea în bune condiții a instalațiilor comune proprii clădirii, respectiv ascensor, hidrofor, instalații de alimentare cu apă, de canalizare, instalații de încălzire centrală și de preparare a apei calde, instalații electrice și de gaze;

- repararea și menținerea în stare de siguranță în exploatare și de funcționare a clădirii pe toată durata închirierii locuinței.

137. *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.*

137¹. *În situația în care chiria/arenda reprezintă echivalentul în lei al unei valute, venitul brut anual se determină pe baza chiriei/arendei lunare evaluate la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi a fiecărei luni, corespunzător lunilor din perioada de impunere. “*

Codul fiscal:

"Art.84 - (1) Impozitul pe venitul net anual impozabil/câștigul net anual datorat este calculat de organul fiscal, pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra **venitului net anual impozabil/câștigul net anual din anul fiscal respectiv**, cu excepția prevederilor art. 67 alin. (3) lit. a).

(...)

(6) Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuale se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie privind colectarea creanțelor bugetare."

Normele metodologice:

"181. În situația în care organul fiscal competent constată diferențe de venituri supuse impunerii, se va emite o nouă decizie de impunere anuală prin care se stabilesc obligațiile fiscale, potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare."

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine ca venitul brut reprezinta totalitatea sumelor in bani sau echivalentul in lei al veniturilor in natura si se stabileste pe baza chiriei prevazute in contractul de inchiriere incheiat intre parti pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul incasarii acesteia.

Venitul brut se majoreaza cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozitiilor legale, in sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui detinator legal, daca aceste cheltuieli sunt efectuate de catre cealalta parte contractanta. Astfel, valoarea investitiilor la bunurile mobile si imobile ale proprietarului, uzufructuarului sau a altui detinator legal, care fac obiectul unor contracte de cedarea folosintei bunurilor si care sunt efectuate de cealalta parte contractanta reprezinta venit impozabil, potrivit Codului fiscal.

Conform prevederilor legale, in termen de 30 de zile de la finalizarea investitiilor, partea care a efectuat investitia este obligata sa comunice proprietarului, uzufructuarului sau altui detinator legal valoarea acesteia. Proprietarul are obligatia sa declare la organul fiscal competent prin declaratia privind venitul realizat aferenta anului fiscal respectiv valoarea investitiei, in vederea definitivarii impunerii.

Se retine ca organul fiscal stabileste diferentele de impozit anual de regularizat in plus sau in minus in baza declaratiilor de venit depuse de contribuabili prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net anual impozabil, pentru fiecare an fiscal in parte, iar la stabilirea venitului brut se iau in calcul cheltuielile cu valoarea investițiilor efectuate la bunurile mobile care cad în sarcina proprietarului, dar sunt efectuate de cealaltă parte contractantă (chiriaș).

De asemenea, asa cum prevad dispozitiile pct.181 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori constata diferente de venituri supuse impunerii.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

Din deciziile de impunere anuala, contestate de contribuabil, rezulta ca venitul din cedarea folosintei imobilului in baza contractului de inchiriere nr.x/21.01.2008, declarat de acesta prin declaratiile privind veniturile realizate pe anul 2007 si pe anul

2008, a fost majorat de organul fiscal cu valoarea investitiilor efectuate de SC x SRL si nedeclarate de contribuabil, rezultand:

- in anul 2007- un venit net impozabil in suma de x lei si o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus in suma de x lei, respectiv o diferenta de impozit fata de impunerea anterioara in suma de x lei;

- in anul 2008 - un venit net impozabil in suma de x lei si o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus in suma de x lei, respectiv o diferenta de impozit fata de impunerea anterioara in suma de x lei.

Urmare constatarilor din procesul verbal nr. x/04.10.2010, AFPS1 a procedat la rectificarea deciziilor initiale si emiterea deciziilor de impunere anula pe anul 2007 nr.x/27.10.2010 si pe anul 2008 nr.x/27.10.2010.

Se constata ca organul fiscal a stabilit corect si legal obligatia de plata in suma de x lei, luand in calcul venitul net declarat de contribuabil majorat cu veniturile nedeclarate in anul 2007 si 2008 si care constau in cheltuielile efectuate de cealalta parte contractanta SC x SRL, la care s-a aplicat cota legala de 16 %.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivele invocate de contestatar in sustinerea contestatiei, intrucat:

- deciziile atacate cuprind atat motivul de fapt care priveste constatările privind veniturile nedeclarate cuprinse in procesul verbal nr.2565/04.10.2010 cat si motivul de drept, respectiv prevederile art.84 din Legea nr.571/2003 si contrar mentiunii contestatarului, deciziile nu contin referiri la contractul de inchiriere nr.x/15.03.2007;

- procesul verbal nr. x/04.10.2010 care a stat la baza emiterii deciziilor atacate nu a fost anulat dupa cum rezulta din informatiile existente pe site-ul Tribunalului Bucuresti si Curtii de Apel Bucuresti. Din informatiile furnizate rezulta ca in data de 19.10.2011 a fost inregistrat la Tribunalul Bucuresti - Sectia a VIII-a de Contencios Administrativ si Fiscal dosarul nr.x/3/2011 privind pe x in calitate de reclamant in contradictoriu cu GF-Comisariatul General in calitate de parat, iar prin Sentinta civila nr.x din 25.10.2012, Tribunalul Bucuresti a admis actiunea domnului x si a dispus anulara procesului verbal nr.x/04.10.2010 si Notei de constatare seria CG nr.x emise de parata GF-Comisariatul General. Prin hotararea nr.x/21.06.2013, Curtea de Apel Bucuresti admite recursul formulat de GF-Comisariatul General, modifica in tot sentinta civila recurata in sensul ca admite exceptia inadmisibilitatii;

- prin solutia pronuntata de Parchetul de pe langa Judecatoria Sectorului 1 Bucuresti prin rezolutia nr.x/P/2010 din data de 30.05.2011, in temeiul art. 10 alin.(1) lit.d) din Codul de procedura penala, potrivit caruia actiunea penală nu poate fi pusă în mișcare, dacă faptei îi lipsește unul din elementele constitutive ale infracțiunii, s-a dispus neinceperea urmaririi penale fata de domnul x, a infractiunilor prevazute de art.4 si art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005;

- faptul ca domnul x avea obligatia includerii in veniturile realizate din cedarea folosintei bunurilor a amenajarilor efectuate de SC x SRL al carui asociat unic este tot domnul x rezulta din insasi dispozitiile contractului de inchiriere art.7 care prevede ca „Amenajarile facute de locatar revin de drept proprietarului”;

- argumentul potrivit caruia la intocmirea deciziilor de impunere s-a luat in considerare ca intregul venit a fost realizat de contestatar, desi acesta detine cota de ½ din dreptul de proprietate al imobilului inchiriat, nu se poate retine in solutionarea

favorabila a cauzei, deoarece potrivit contractului de vanzare-cumparare nr.x/16.02.2007 anexat la dosarul cauzei, cat si asa cum se precizeaza in procesul verbal nr.x/04.10.2010, domnul x este proprietar al spatiului detinut in B-dul x sector 4.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca Administratia Finantelor Publice a Sectorului 1 a procedat corect la emiterea deciziilor de impunere anuala pentru anii 2007 si 2008 sub nr.x/27.10.2010 si nr.x/27.10.2010, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma totala de x lei, pe baza veniturilor realizate pe anii 2007 si 2008 stabilite prin majorarea veniturilor declarate ca fiind realizate in anul 2007 si 2008 din inchirierea spatiului cu cheltuielile efectuate de cealalta parte contractanta SC x SRL, fapt pentru care **contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.**

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 62 si art. 84 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 181 din Normele metodologice, aprobate prin H.G. nr.44/2004, art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul x, pentru suma de **pentru suma totala de x lei** reprezentand diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus prin deciziile de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2007 nr.x/27.10.2010 si pe anul 2008 nr.x/27.10.2010 emise de AFP Sector 1 in baza procesului verbal nr.x/04.10.2010.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.