

## DECIZIA

Nr. .... / .....  
privind soluționarea contestației  
formulată de **DI. X**  
înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad  
sub nr. ..../**31.05.2012**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală cu adresa nr. ..../29.05.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .../31.05.2012 asupra contestației formulate de

**DI. X**  
**CNP: ...**  
**cu domiciliul în localitatea ..., jud. Arad**  
**cu domiciliul procesul ales la Cabinet Avocat .... din**  
**Arad, str... jud. Arad**

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../25.05.2012 și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

DI. X formulează contestație împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ..../26.03.2012 (anul verificat 2007), respectiv nr. .../26.03.2012 (anul verificat 2008) și a Raportului de inspecție fiscală din data de 26.03.2012 înregistrat sub nr. ..../26.03.2012 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad.

**Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de dl. X împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ..../26.03.2012, s-au reținut următoarele:**

În drept, Codul de procedură Fiscală, republicat prevede:  
"ART. 85

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*

*b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

*[...]*

*ART. 86*

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.*

*[...]*

*ART. 87*

*Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și quantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”*

coroborat cu art. 109 din Hotărârea Guvernului nr. 1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

*“ART. 109*

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.*

*Norme metodologice:*

*106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.*

[...]

106.3. *Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.*

106.4. *Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Posibilitatea de contestare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este reglementată astfel:

“ART. 205

*Posibilitatea de contestare*

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii.*

[...]

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

[...]

(5) *În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”*

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petentul îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de Procedură Fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 149/2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere astfel:

“În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului

*nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva sumelor de plată și/sau aprobate la rambursare prin prezenta decizie de impunere se poate face contestație, care se depune în termen de 30 zile de la comunicare la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.*

*La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține ... pagini.*

*Prezenta reprezintă titlu de creanță.”*

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentului și aceasta produce efecte față de contribuabil și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere din contestația formulată de dl. X împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ..../26.03.2012, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

**Referitor la capatul de cerere din contestația formulată de dl. X împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../26.03.2012 (anul verificat 2007), respectiv nr. ..../26.03.2012 (anul verificat 2008), se rețin următoarele:**

Contestația a fost formulată în termenul prevăzut de art. 207 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, titlul IX, față de data comunicării Deciziilor de impunere nr. .../26.03.2012 și nr. ..../26.03.2012, respectiv la data de 25.04.2012.

Contestația a fost semnată de reprezentul legal al petentului, avocat ....., la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, urmare adresei D.G.F.P. a județului Arad nr. .../05.06.2012.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă:

- ... lei impozit pe venit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. ..../26.03.2012
- ... lei dobânzi/majorări de întârziere stabilite prin Decizia de impunere nr. .../26.03.2012
- .... lei penalități de întârziere stabilite prin Decizia de impunere nr.

..../26.03.2012

- ... lei impozit pe venit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. .../26.03.2012
- ... lei dobânzi/majorări de întârziere stabilite prin Decizia de impunere nr. .../26.03.2012
- ... lei penalități de întârziere stabilite prin Decizia de impunere nr. ..../26.03.2012

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

I. În contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ..../25.05.2012, petentul solicită anularea Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../26.03.2012 aferentă anului 2007, respectiv nr. .../26.03.2012 aferentă anului 2008, invocând următoarele motive:

1. Cu privire la Decizia de impunere nr. ..../26.03.2012 petentul consideră că „susținerile organului fiscal că valoarea investițiilor chiriașului în sumă de ..... lei au fost făcute în contul chiriei sunt neîntemeiate” în condițiile în care pe de-o parte cheltuielile în cauză sunt foarte mari, iar pe de altă parte nu sunt cheltuieli de natura celor care cad în sarcina proprietarului în sensul art. 62 din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au luat în calcul toate cheltuielile înregistrate de către locatar indiferent de natura și scopul lor cu consecința creșterii venitului brut al locatorului, cu toate că din analiza art. 8 al contractului de închiriere rezultă că „toate obligațiile speciale asumate de locatar nu se referă la nici o investiție așa cum ea este defintă în litaratura de specialitate(...)”.

2. Cu privire la Decizia de impunere nr. ..../26.03.2012 petentul arată că la data de 31.07.2008 s-a încheiat un contract prin care s-a stabilit că începând cu data de 01.08.2008 beneficiarii chiriei vor fi .... și ....., dar chiriașul a achitat în continuare chiria către foștii proprietari.

Potentul precizează că a remis sumele reprezentând chirie noilor beneficiari .... și ....., care „și-au declarat veniturile și și-au plătit impozitul aferent”, astfel că rezultă o situație de dublă impozitare atât a petentului X, cât și a noilor beneficiari ..... și ....., solicitând „să se verifice dacă cei doi și-au declarat aceste venituri și dacă și-au plătit impozitul aferent.”

II. Urmare verificării efectuate, pe baza datelor și documentelor prezentate de petent, organele de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe venit, au constatat următoarele:

**Referitor la anul 2007**

Potentul X a încheiat contractul de închiriere nr. ..../16.02.2007 în calitate de proprietar cu S.C. M S.R.L. în calitate de locatar, obiectul contractului fiind imobilul situat în .....

În cadrul procedurii de control fiscal organele de inspecție ale Activității de Inspecție Fiscală Arad au solicitat D.G.F.P. Bistrița Năsăud efectuarea unui control încrucișat la S.C. M S.R.L. în vederea verificării documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de dl. X.

Prin Procesul verbal nr. ..../04.11.2011 emis de D.G.F.P. Bistrița Năsăud s-au comunicat sumele achitate în anul 2007 de către S.C. M S.R.L. petentului, în contul chiriei imobilului ce face obiectul contractului de închiriere nr. ..../16.02.2007, astfel:

- OP ..../28.02.2007 valoare ... lei (echivalentul a ... euro)
- OP .../05.03.2007 valoare ... lei (echivalentul a ... euro)
- OP .../06.03.2007 valoare .... lei (echivalentul a ... euro)
- OP.../06.03.2007 valoare ... lei (echivalentul a .... euro)

Total ... lei (echivalentul a ... euro)

Sumele enumerate mai sus, au fost considerate – conform înțelegerii părților – venituri realizate din cedarea folosinței bunurilor de către dl. X, aferente anului 2008, plătite în avans în anul 2007.

De asemenea, prin Procesul verbal nr. .../04.11.2011 D.G.F.P. Bistrița Năsăud a comunicat Activității de Inspecție Fiscală Arad faptul că valoarea investițiilor efectuate de către S.C. M S.R.L. în calitate de locatar la imobilul situat în .... este în sumă de ... lei.

Organele fiscale din cadrul D.G.F.P. Bistrița Năsăud în cuprinsul Procesului verbal nr. .../27.02.2012 au precizat faptul că investițiile efectuate de către S.C. M S.R.L. în sumă totală de .... lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, au constat în: pardoseli, placaje piatră, platforme betonate, confecții metalice, pereți, tavan, pereți cortină, tâmplărie, izolații, tencuieli, instalație electrică, instalație sanitară, instalație climatizare, împrejmuiri, borduri, pavaje.

Pe cale de consecință, având în vedere situația de fapt descrisă mai sus, organele de inspecție fiscală au acceptat înțelegerea contractuală a părților pentru suma de ... lei ca fiind venituri aferente anului 2008, urmând ca această sumă să fie inclusă

în calculul venitului net anual impozabil aferent anului 2008.

Totodată organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art. 62 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au stabilit în sarcina petentului o diferență de impozit pe venit datorat pentru veniturile proprii în sumă de ... lei.

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar au fost calculate accesorii conform art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare în sumă totală de ... lei, până la data de 26.03.2012.

### **Referitor la anul 2008**

Organele de inspecție fiscală au constatat că petentul X a încheiat contractul de închiriere nr. .../16.02.2007 în calitate de proprietar cu S.C. XS.R.L. în calitate de locatar, obiectul contractului fiind imobilul situat în .....

La data de **01.06.2008** părțile contractante au încheiat Actul adițional la contractul de închiriere nr. .../16.02.2007 prin care s-a modificat cuantumul chiriei lunare la valoarea de .... euro/lună.

La data de **22.07.2008** se încheie Antecontractul de vânzare – cumpărare având ca obiect imobilul situat în ..., între dl. X, în calitate de promitent vânzător și SC C SRL, în calitate de promitent cumpărător, antecontract autentificat sub nr. .../22.07.2008.

La data de **31.07.2008** se încheie un nou Act adițional la contractul de închiriere nr. .../16.02.2007 între X și X2 – în calitate de locator – cedenți- , ....., ... – în calitate de locatori - cesionari și SC M SRL – în calitate de locatar - în care se stipulează:

„Articolul 4

Beneficiile contractului de închiriere în valoare de .... euro/lună vor fi încasate începând cu luna august 2008, de d-nii. ...și ....., în cote egale (...)

Articolul 6

În baza prezentului act adițional, soții X și X2, vor declara la organul fiscal competent încetarea, începând cu data de 01.08.2008, a realizării veniturilor din contractul de închiriere mai sus menționat (...)

La data de **08.04.2009** contribuabilul înstrăinează imobilul situat în .... conform Contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .../08.04.2009 la Biroul Notarial Public .... din București.

Analizând actele juridice care reglementează situația juridică a

imobilului situat în ..., organele de inspecție fiscală au constatat că Actul adițional la contractul de închiriere nr. .... /16.02.2007 încheiat în data de 31.07.2008 nu a fost respectat de către părți întrucât dl. X acceptă și încasează chiria în continuare, iar SC M SRL efectuează plăți în contul chiriei și după încheierea acestui act adițional.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. ... /26.03.2012 sunt prezentate detaliat plățile efectuate prin dispoziții de plată către casierie de către SC M SRL către X în anul 2008 (filele 8 – 9 din Raport) în sumă totală de .... lei (echivalentul a .... euro).

Organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea și stabilirea venitului net anual impozabil aferent anului 2008 conform art. 62 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, venitul brut rezultat fiind în sumă de .... lei {... lei (totalul dispozițiilor de plată către casierie efectuate de SC M SRL către X în anul 2008) + ... lei (suma încasată de către X în anul 2007, dar care prin înțelegerea părților a avut destinația de venit aferent anului 2008)}. Astfel organele fiscale au stabilit o diferență de impozit pe venit datorat pentru veniturile proprii în sumă de ... lei.

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar au fost calculate accesorii conform art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare în sumă totală de ... lei, până la data de 19.01.2012.

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

**1. Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .... /26.03.2012 (anul verificat 2007), se rețin următoarele:**

În fapt, SC M SRL a efectuat investiții la imobilul situat în ....., imobil ce face obiectul contractului de închiriere nr. ... /16.02.2007 încheiat între X în calitate de proprietar și S.C. M S.R.L. în calitate de locatar, în cuantum de .... lei.



Așa cum rezultă din Procesul verbal nr. ..../27.02.2012 emis de D.G.F.P. Bistrița Năsăud, urmare controlului încrucișat solicitat de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, investițiile au constat în: pardoseli, placaje piatră, platforme betonate, confecții metalice, pereți, tavan, pereți cortină, tâmplărie, izolații, tencuieli, instalație electrică, instalație sanitară, instalație climatizare, împrejmuiri, borduri, pavaje.

La dosarul cauzei se regăsește Adresa nr. ..../18.01.2012 a SC M SRL (Anexa nr. 16 la RIF) prin care firma comunică Activității de Inspecție Fiscală Arad că „investiția realizată de societatea M Bistrița în locația din ....., proprietate a d-lui. X, a fost finalizată și pusă în funcțiune în luna septembrie a anului 2007.”

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

„ART. 62

*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.*

*(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și (2), contribuabilii pot opta pentru determinarea venitului net din cedarea folosinței bunurilor în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.*

*(4) Dispozițiile privind opțiunea prevăzută la art. 51 alin. (2) și (3) se aplică și în cazul contribuabililor menționați la alin. (3).”*

HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Norme metodologice:

*135. In vederea determinării venitului brut, la sumele reprezentând chiria sau arenda in bani si/sau la echivalentul in lei al veniturilor in*

natura se adauga, daca este cazul, si valoarea cheltuielilor ce sunt, conform dispozitiilor legale sau intelegerii contractuale, in sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui detinator legal, dar sunt efectuate de cealalta parte contractanta.

135<sup>1</sup>. Reprezinta venit brut si 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. 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 investitiei. Proprietarul, uzufructuarul sau alt detinator legal are obligatia sa declare la organul fiscal competent prin declaratia privind venitul realizat aferenta anului fiscal respectiv valoarea investitiei, in vederea definitivarii impunerii.

136. In conformitate cu legislatia in materie, proprietarul are obligatia de a efectua cheltuielile referitoare la intretinerea si repararea locuintei inchiriate, ca de exemplu:

- intretinerea in bune conditii a elementelor structurii de rezistenta a cladirii, elementelor de constructie exterioara a cladirii, cum ar fi: acoperis, fatada, curtile si gradinile, precum si spatii comune din interiorul cladirii, cum ar fi: casa scarii, casa ascensorului si altele asemenea;

- intretinerea in bune conditii a instalatiilor comune proprii cladirii, respectiv ascensor, hidrofor, instalatii de alimentare cu apa, de canalizare, instalatii de incalzire centrala si de preparare a apei calde, instalatii electrice si de gaze;

- repararea si mentinerea in stare de siguranta in exploatare si de functionare a cladirii pe toata durata inchirierii locuintei.

137. In cazul efectuării de catre chirias a unor astfel de cheltuieli care cad in sarcina proprietarului si se incadreaza in cota forfetara de cheltuieli, cu diminuarea corespunzatoare a chiriei, impunerea ramane nemodificata.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că S.C. M S.R.L., având calitatea de locatar conform contractului de închiriere nr. .../16.02.2007, a efectuat o serie de lucrări de investiții la imobilul situat în ....., în sumă totală de ..... lei. Cuantumul investițiilor efectuate pentru amenajarea spațiului închiriat în baza contractului de închiriere a fost adus la cunoștința petentului X,

acestui fiindu-i comunicat, în scris, prin adresa S.C. M S.R.L. fn/fd , faptul că „investițiile noastre (...) se ridică la un total de peste ..... euro. Având în vedere și prevederile contractului de închiriere, vă propunem ca suma ce trebuia să fie achitată în termen de 60 de zile de la semnarea contractului, de .... euro reprezentând chirie anticipată pentru 6 luni să fie scutită în baza investițiilor noastre în spațiu care au depășit bugetul prognozat inițial.”

Înregistrarea în evidența contabilă a locatarului a investițiilor efectuate de acesta, respectiv S.C. M S.R.L. au fost confirmate de către D.G.F.P. Bistrița Năsăud prin Procesele verbale nr. .../04.11.2011 și nr. ..../27.02.2012, organele fiscale specificând faptul că investițiile au fost înregistrate în evidența contabilă a firmei pe parcursul efectuării lor, în contul 231 „Imobilizări corporale în curs” pentru imobilul din ....., valoarea investițiilor de .... lei, fiind fără TVA, reprezentând în principal în: pardoseli, placaje piatră, platforme betonate, confecții metalice, pereți, tavan, pereți cortină, tâmplărie, izolații, tencuieli, instalație electrică, instalație sanitară, instalație climatizare, împrejmuiri, borduri, pavaje.

Totodată D.G.F.P. Bistrița Năsăud în Procesul verbal nr. ..../27.02.2012 precizează că „În valoarea totală a investițiilor de .... lei nu sunt cuprinse și investiții de natura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar acestea fiind înregistrate în conturi specifice.”.

Învederăm faptul că în contractul de închiriere nr. ..../16.02.2007 la art. 8 se stipulează:

„Chiriașul are următoarele obligații speciale:

- a. să amenajeze din punct de vedere estetic interiorul și exteriorul spațiului închiriat;
- b. să decoreze interiorul cu zugrăveli, mochetă, corpuri de iluminat, mobilier adecvat;
- c. să amenajeze barul, restaurantul de incintă și bucătăria;
- d. să amenajeze parcare și intrarea din fața imobilului;

Toate investițiile prevăzute la art. 8 chiriașul le va suporta pe cheltuială proprie și **rămân câștigate proprietarului fără despăgubiri și fără a fi socotite în contul chiriei.”**

Totodată la art. 9 este reiterat faptul că **„Orice alte investiții efectuate de chiriaș pe lângă cele de la art. 8 rămân câștigate proprietarului.”**

Pe cale de consecință având în vedere dispozițiile art. 969 din Codul civil **„Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante.”** organele fiscale, în mod corect și legal, au

apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, faptul că investițiile efectuate de locatar - S.C. M S.R.L. - „rămân câștigate proprietarului” fiind luate în calcul la determinarea venitului brut; motiv pentru care în considerarea dispozițiilor art. 62 din Codul fiscal, petentul în calitate de proprietar care a obținut venituri proprii datorează impozit pe venit conform legii.

Motivarea reprezentantului petentului de la pct. 1 din contestația formulată este lipsită de relevanță în condițiile în care simplele considerații privind faptul că organele de control nu au clasificat și diferențiat investițiile efectuate de locatar, luând în calcul „toate cheltuielile înregistrate de către locatar indiferent de natura și scopul lor cu consecința creșterii venitului brut al locatorului, operațiune economică ce nu reflectă realitatea” nu pot fi luate în considerare în condițiile în care starea de fapt fiscală constatată de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a fost confirmată de aspectele constatate la controalele încrucișate efectuate la S.C. M S.R.L. consemnate în Procesele verbale nr. ..../04.11.2011 și nr. ..../27.02.2012 coroborat cu clauzele înscrise în contractul de închiriere care are putere de lege între părțile contractante răstoarnă afirmațiile petentului referitor la investițiile în cauză, petentul neinvocând de altfel niciun act normativ care să reglementeze investițiile, referirile la „literatura de specialitate” neținând loc de motivare de drept – condiție impusă de legiuitor prin art. 206 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, republicat, precum și de art. 64 și art. 65 din același act normativ, referitoare la sarcina probei, respectiv:

„ART. 64

*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile  
Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*

ART. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale  
(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Totodată afirmația petentului că aceste investiții nu i-au fost comunicate niciodată nu sunt reale în condițiile în care S.C. M S.R.L. prin adresa fn/fd, semnată de primire de petent, i-a comunicat

acestui fapt că „investițiile noastre (...) se ridică la un total de peste ..... euro. Având în vedere și prevederile contractului de închiriere, vă propunem ca suma ce trebuia să fie achitată în termen de 60 de zile de la semnarea contractului, de ..... euro reprezentând chirie anticipată pentru 6 luni să fie scutită în baza investițiilor noastre în spațiu care au depășit bugetul prognozat inițial.”.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în sumă totală de .... lei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, respectiv penalitățile în sumă totală de .... lei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentului prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ..../26.03.2012 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere, respectiv penalități aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2007, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de ..... lei, contestația a fost respinsă rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile calculate în sarcina petentului reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, contestația va fi respinsă.

**2. Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ..../26.03.2012 (anul verificat 2008), se rețin următoarele:**

În fapt, petentul X în calitate de proprietar a încheiat contractul de închiriere nr. ..../16.02.2007 (Anexa 1 la RIF) cu S.C. M S.R.L. în calitate de locatar, obiectul contractului fiind imobilul situat în .....

La data de **01 aprilie 2007** se încheie Procesul verbal de predare – primire (Anexa 3 la RIF) a spațiului din Arad str. Dragalina nr. 25 în care se precizează că „Chiria plătită în avans în sumă de .... euro se referă la perioada 01.01.2008 – 30.06.2008.”

La data de **01.06.2008** părțile contractante au încheiat Actul

adițional la contractul de închiriere nr. ..../16.02.2007 prin care s-a modificat cuantumul chiriei lunare la valoarea de ... euro/lună.

La data de **22.07.2008** se încheie Antecontractul de vânzare – cumpărare având ca obiect imobilul situat în .., între dl. X, în calitate de promitent vânzător și SC C SRL, ... și ..., în calitate de promitenți cumpărători, antecontract autentificat sub nr. ..../22.07.2008.

În cuprinsul Antecontractului mai sus citat la art. 4 „Date despre sarcinile imobilului: ipotecă și contract locațiune, la pct. 3 se stipulează „Noi promitenții vânzători declarăm că imobilul (...) este grevat de un contract de închiriere, cu un venit de ... euro/lună, contract încheiat de subsemnații promitenți vânzători cu S.C. M S.R.L., pentru o perioadă de 10 ani, cu începere de la data de 16.02.2007, și notat în CF .... conform Încheierii .../09.08.2007 a OCPI Arad.”

La data de **31.07.2008** se încheie un nou Act adițional la contractul de închiriere nr. 1/16.02.2007 între X și X2 – în calitate de locator – cedenți- , ..., ... – în calitate de locatori - cesionari și SC M SRL – în calitate de locatar - în care se stipulează:

„Articolul 4

Beneficiile contractului de închiriere în valoare de MMM euro/lună vor fi încasate începând cu luna august 2008, de d-nii. .... și ....., în cote egale (...)

Articolul 6

În baza prezentului act adițional, soții X și X2, vor declara la organul fiscal competent încetarea, începând cu data de 01.08.2008, a realizării veniturilor din contractul de închiriere mai sus menționat (...)

La data de **08.04.2009** contribuabilul înstrăinează imobilul situat în ... conform Contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. ..../08.04.2009 la Biroul Notarial Public .... din București.

Analizând actele juridice care reglementează situația juridică a imobilului situat în ..., organele de inspecție fiscală au constatat că Actul adițional la contractul de închiriere nr. ..../16.02.2007 încheiat în data de 31.07.2008 nu a fost respectat de către părți întrucât dl. X a acceptat și a încasat chiria în continuare, iar SC M SRL a efectuat plăți în contul chiriei și după încheierea acestui act adițional.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. .../26.03.2012 sunt prezentate detaliat plățile efectuate prin dispoziții de plată către

casierie de către SC M SRL către X în anul 2008 (filele 8 – 9 din Raport) în sumă totală de ..... lei (echivalentul a ..... euro).

Organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea și stabilirea venitului net anual impozabil aferent anului 2008 conform art. 62 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, venitul brut rezultat fiind în sumă de .... lei {.... lei (totalul dispozițiilor de plată către casierie efectuate de SC M SRL către X în anul 2008) + .... lei (suma încasată de către X în anul 2007, dar care prin înțelegerea părților a avut destinația de venit aferent anului 2008)}. Astfel organele fiscale au stabilit o diferență de impozit pe venit datorat pentru veniturile proprii în sumă de .... lei.

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar au fost calculate accesorii conform art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare în sumă totală de .... lei, până la data de 19.01.2012.

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

*„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, 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.*

*(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. ”*

HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*„Norme metodologice:*

*135. In vederea determinarii venitului brut, la sumele reprezentand chiria sau arenda in bani si/sau la echivalentul in lei al veniturilor in natura se adauga, daca este cazul, si valoarea cheltuielilor ce sunt, conform dispozitiilor legale sau intelegerii contractuale, in sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui detinator legal, dar sunt efectuate de cealalta parte contractanta.*

*135<sup>1</sup>. Reprezinta venit brut si 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. 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 investitiei. Proprietarul, uzufructuarul sau alt detinator legal are obligatia sa declare la organul fiscal competent prin declaratia privind venitul realizat aferenta anului fiscal respectiv valoarea investitiei, in vederea definitivarii impunerii.”*

Față de cadrul legal care reglementează în materia impozitului pe venit din cedarea folosinței bunurilor, se reține faptul că impunerea de către administrația financiară se efectuează în baza contractului de închiriere încheiat între părți, depus o dată cu declarația.

Referitor la solicitarea reprezentantului petentului de verificare a contribuabililor ... și ... în legătură cu declararea veniturilor din cedarea folosinței bunurilor și plata impozitului aferent în ceea ce privește imobilul din ..., în condițiile în care în contestația formulată susține că „Întrădevăr aceste sume au fost plătite către subsemnatul care însă le-a predat numiților ... și .... Dintr-o simplă verificare a dosarului fiscal al celor doi se poate vedea că aceștia și-au declarat veniturile și li-au plătit impozitul aferent. Nu putem fi impuși și subsemnatul și cei doi care au preluat contractul de închiriere. Solicităm să se verifice dacă cei doi și-au declarat aceste venituri și dacă și-au plătit impozitul aferent.”, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a solicitat Administrației Finanțelor Publice a sectorului 4 București, în considerarea art. 213 alin. 1 din OG nr.



92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, dacă pentru anii fiscali 2008, respectiv 2009, contribuabilii:

- ....., domiciliat în ..., identificat cu ..., CNP .....
- ..., domiciliat în ..., CNP .....; și-au îndeplinit obligațiile declarative conform art. 81 și art. 83 Cod fiscal, în legătură cu veniturile obținute de aceștia din cedarea folosinței bunurilor, ulterior datei de 01.08.2008 conform art. 4 din actul adițional la contractul de închiriere nr. .... din 16.02.2007- pe care îl anexăm prezentei în fotocopie; în caz afirmativ comunicând fotocopiile ale declarațiilor celor doi contribuabili împreună cu deciziile de impunere aferente, ca mijloace de probă reglementate de Codul de procedură fiscală.

Administrația Finanțelor Publice a sectorului 4 București cu adresa nr. .../08.08.2012, înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad sub nr. ..../24.08.2012 a comunicat următoarele:

„Ambii contribuabili au declarat veniturile din cedarea folosinței bunurilor pentru spațiul din ..., pentru perioada 1.08.2008 – 8.04.2009, impozitul stabilit fiind achitat de către contribuabili.”, anexând declarațiile contribuabililor ... și .... privind veniturile realizate pe anul 2008, precum și deciziile de impunere aferente anului 2008 emise pe numele acestora.

Pe cale de consecință, în condițiile în care starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad nu a fost confirmată de Administrația Finanțelor Publice a sectorului 4 București – organul fiscal competent în administrarea impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor ale contribuabililor ... și .... – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../26.03.2012 pe anul 2008 va fi desființată pentru suma de .... lei reprezentând impozit pe venitul net stabilit suplimentar, în conformitate cu prevederile art. 216 din OG nr. 92/2003, republicată, unde se stipulează:

“ART.216

*Soluții asupra contestației (...)*

(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.”*, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, prin organele sale de specialitate să procedeze la recalcularea

venitului impozabil respectiv a impozitului pe venit aferent anului 2008, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele precizate în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, respectiv penalitățile în sumă de .... lei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentului prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ..../26.03.2012 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere, respectiv penalități aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2008, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar aferent anului 2008, Decizia de impunere nr. ..../26.03.2012 va fi desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere, respectiv penalitățile calculate în sarcina petentului reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, Decizia de impunere nr. ..../26.03.2012 va fi desființată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 64, art. 65, art. 85, art. 86, art. 87, art. 205, art. 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură Fiscală, republicat, art. 109 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, Ordinul nr. 149/2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, art. 969 din Codul civil, art. 62 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 135, pct. 135<sup>1</sup>, pct. 136, pct. 137 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se

## D E C I D E

1. Respingerea contestației formulate de Dl. X, cu domiciliul în localitatea ..... și domiciliul procesul ales la Cabinet Avocat .... din .... , împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ..../26.03.2012 emis de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, ca inadmisibilă.

2. Respingerea contestației formulată de Dl. X, cu domiciliul în localitatea ... și domiciliul procesul ales la Cabinet Avocat .... din ..., împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ..../26.03.2012 pentru anul 2007 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma totală de ... lei reprezentând ... lei - impozit pe venit, ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente și ..... lei – penalități de întârziere aferente, ca neîntemeiată.

3. Desființarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ..../26.03.2012 pentru anul 2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma totală de .... lei reprezentând .... lei impozit pe venit - impozit pe venit, .... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente și .... lei – penalități de întârziere aferente, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad prin organele sale de specialitate, să efectueze o noua inspecție fiscală pentru aceeași perioadă verificată, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Timișoara, în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director executiv ,

.....