

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR  
PUBLICE A JUDETULUI

D E C I Z I A Nr .35  
din .....2005

privind solutionarea contestatiei formulată de către SC' X SRL cu sediul social in loc. ..., str. ...nr..., jud. ... inregistrată la D.G.F.P. sub nr... din .../2005

Directia generală a finantelor publice a judetului a fost sesizată de către Directia controlului fiscal prin adresa nr...din ...2005, Inregistrată la D.G.F.P. sub nr... din ...2005 asupra contestatiei formulata de catre SC' X' Impotriva deciziei de impunere nr... /din...2005.

Contestatia a fost depusă In termenul prevăzut de art.176 al Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că, In speta, sunt Intrunite conditiile prevazute de Ordonanta Guvernului nr.92/2003, Directia generala a finantelor publice a judetului este investită sa se pronunte asupra prezentei contestatii.

I. SC' X SRL formulează contestatie Impotriva deciziei de impunere nr... din .../2005 precum si a bazei de impunere, solicitând ca prin decizia de solutionare să se admită contestatia si să se anuleze In parte actul administrativ atacat, pentru următoarele motive, si anume:

In fapt, prin decizia de impunere s-a stabilit un impozit suplimentar In sumă de ... lei la care s-au calculat dobânzi in sumă de ... lei si penalități in sumă de ... lei.

Arata că In motivele invocate de organul fiscal s-a retinut faptul ca, contractul de Inchiriere incheiat de SC' X SRL la data .../2003" nu intruneste conditiile de contract de inchiriere, ci de "contract de vânzare cumparare cu plata In rate" fără ca acesta sa-si motiveze in drept concluzia. Organul fiscal a considerat ca plățile efectuate In contul chiriei datorate nu trebuiau Inregistrate pe cheltuieli deoarece societatea stia la data incheierii contractului ca va cumpara imobilul respectiv realizand astfel o investitie. In timpul inspectiei fiscale s-a procedat la recalcularea profitului impozabil si a impozitului pe profit considerându-se

cheltuielile cu chiriile Inregistrate de societate ca si cheltuieli nedeductibile fiscal.

In drept, contractul de inchiriere indeplineste toate conditiile de validitate cerute de lege.

Simpla supozitie a organului fiscal in sensul cá societatea a realizat o investitie prin faptul cá stia de la început ca va cumpára imobilul nu poate constitui un temei de drept, pentru recalcularea profitului impozabil.

Organul fiscal la paragraful 2.1 .3. - temeiul de drept- invocá doar Legea nr.571/2003 art.1, al.1 si Ordonanta Guvernului nr.92/2003, art.114 si 115 care nu fac nici o referire la conditiile de validitate a contractului de inchiriere sau a contractului de vânzare-cumparare.

Clauza stipulatá In contractul de inchiriere prin care pártile convin ca la data expirarii contractului de inchiriere sa se incheie un contract de vânzare-cumpárare in formá autentica, este o clauzá care dá nastere unei singure obligatii in sarcina pártilor si anume obligatia de a face, respectiv de a incheia contractul de vânzare-cumpárare.

Aceastá obligatie s-a realizat prin contractul de vânzare-cumparare autentificat la data de ...2004.

Convingerea organului fiscal ca se aflá in prezenta unui contract de vânzare-cumparare si nu a unui contract de inchiriere trebuia sustinută prin demonstrarea indeplinirii conditiilor de validitate ale unui contract de vânzare-cumpárare, conditii care in speta nu sunt indeplinite.

Un argument, in plus, in dovedirea faptului cá vânzarea-cumpárea activelor s-a realizat atât in fapt cat si in drept la data de ...2004 si nu la data incheierii contractului de inchiriere o constituie Hotărârea adunării generale extraordinare a vânzătoarei SC' Y SA, in sensul vânzării acestor active, hotărâre datata In ...2004.

2. In situatia in care organul fiscal avea indoielei asupra naturii contractului , trebuia sa facá aplicarea regulilor de stabilire a vointei reale a partilor contractante prevázute de legiuitor in Codul civil.

Din cuprinsul intregului contract rezulta cá pártile au intentionat să incheie un contract de Inchiriere, iar plata contractului reprezintă chirie, astfel cum este definită prin art.1 -obiectul prezentului contract II constituie inchirierea, art.4 - pretul inchirierii, art.7 - plata chiriei in avans, art.13 prima plată a chiriei, art.20 - culpa chiriasului, art.21 - chiriasul este obligat sa platească pretul chiriei, etc.

După cum se poate observa in contract nu se vorbeste nici macar o dată despre calitatea de cumparător si vânzator a partiilor contractante, astfel încât organul fiscal sa interpreteze contractul ca fiind de vanzare-cumpárare.

Aducând in sprijin art. 977, 979 si 982 Cod civil, societatea arată ca organul fiscal a interpretat trunchiat contractul in speta prin analizarea doar a art,12 din contract.

Atât în fapt cât și în drept, clauza stipulată în art.12 alin.1 (proprietarul se obligă să vândă chiriasului) reprezintă o promisiune unilaterală a proprietarului de a vinde activele chiriasului în încetarea contractului de închiriere, promisiune care în nici un caz nu poate realiza transferul dreptului de proprietate așa cum greșit a concluzionat organul fiscal.

Clauza stipulată în art.12 alin.2 trebuia înțeleasă prin prisma anexei nr.2 la contract

- grafic de plăți, care face parte integrantă din acesta și unde se arată foarte clar faptul că doar suma de ... EURO reprezintă plata în vederea transmiterii proprietății, restul sumelor achitate reprezentând contravaloare chirie.

Mai mult, în art.6 din contract se arată faptul că restul plăților efectuate au fost înregistrate de cele 2 părți contractante ca și venituri din chirii respectiv cheltuieli cu chirii astfel încât aceste sume nu pot fi considerate prețul vânzării.

Interpretarea organului fiscal în sensul că toate plățile efectuate cu titlu de chirie până în trimestrul ...2004 inclusiv, echivalează drept preț de vânzare-cumpărare a activelor reprezintă o gravă eroare asupra stării de fapt și de drept rezultată din contractele încheiate de societate precum și o încălcare a principiului libertății contractuale prevăzută de art.969 Cod civil.

Prin urmare solicită recalcularea impozitului pe profit, pornind de la baza de calcul a profitului impozabil stabilită de către organul fiscal în suma de ... lei diminuată cu suma de ... lei din care ... lei aferentă anului 2003 și ... lei, aferența anului 2004, sume care reprezintă cheltuieli cu chirii.

Ca urmare a acestei diminuări a bazei impozabile, impozitul pe profit urmează să se diminueze cu suma de ... lei din care ... lei aferent anului 2003 și ... lei aferent anului 2004 precum și accesoriile aferente.

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de .../2005, organele de control din cadrul Activității de control fiscal au constatat următoarele:

Referitor la impozitul pe profit, a majorărilor de întârziere și a penalităților contestate.

În baza Legii nr.414/2002 cu modificările și completările ulterioare, a Legii nr.571/2003 și a Normelor metodologice date în aplicare, s-a procedat la verificarea impozitului pe profit.

Din verificarea efectuată s-a constatat că în data de .../2003 între SC Y SA și SC' X' SRL se încheie un contract de închiriere (anexa nr.4 a raportului de inspecție fiscală).

Pentru plata contravalorii contractului a fost întocmit un grafic de plăți în care apare noțiunea de **avans, chirie, valoare reziduală**, urmând ca după plata valorii reziduale să fie transferat dreptul de proprietate.

SC' X SRL a înregistrat în evidența contabilă, plățile efectuate cu titlu

de chire, pe cheltuieli cu chiriile, iar imobilul a fost înregistrat la valoarea reziduală în luna .... 2004.

Organul de control arată în continuare ca ,contractul încheiat între SC' Y SA și SC' X SRL nu îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru valabilitatea lui deoarece **contractul de Închiriere este un contract prin care o persoană pune la dispoziția unei alte persoane folosința unui lucru neconsumabil individual determinat, pe o perioadă limitată de timp - determinată sau nedeterminată - în schimbul unei sume de bani numită chirie. La expirarea perioadei, chiriasul are obligația de a preda bunul Închiriat proprietarului deoarece s-a transferat numai dreptul de folosință asupra bunurilor și nu dreptul de proprietate.**

Având în vedere cele de mai sus, organul de control concluzionează ca, contractul menționat îndeplinește condițiile unei vânzări cu plată în rate și nu ale unui contract de închiriere, societatea nefiind în drept să înregistreze pe cheltuieli cu chirii plățile efectuate cu titlu de avans.

De asemenea, societatea avea cunoștința de la data încheierii contractului ca va cumpăra imobilul , realizând astfel o investiție, valoarea acestuia fiind recuperată treptat sub forma amortizării.

În aceste condiții, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit pentru perioada verificată considerând cheltuielile cu chiriile înregistrate de societate în baza contractului ca și cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

În anul 2003, trimestrial, societatea a înregistrat cheltuielile cu chiriile în baza contractului încheiat cu SC' Y SA, contract care din punct de vedere al organului de control îndeplinea condițiile unui contract de vânzare-cumpărare cu plată în rate. În aceste condiții plățile efectuate cu titlu de chirie reprezintă de fapt avansuri plătite pentru imobilele cumpărate de SC' X.SRL

S-a procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit pentru fiecare trimestru al anului 2003, considerându-se cheltuielile cu chiriile ca și cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, valoarea acestora fiind în suma de ... lei ( anexa nr.7 a procesului verbal).

În baza contractului încheiat în data de .../2003 cu SC' Y' SA SC' X înregistrează în trim... și...2004 cheltuielile cu chiriile în valoare de ... lei.

În situația în care contractul menționat mai sus nu îndeplinea condițiile unui contract de închiriere s-a procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent anului 2004 considerându-se cheltuielile înregistrate de societate ca și cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Pentru neachitarea în termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în timpul inspecției fiscale s-a procedat la calcularea conform

ordonanțelor Guvernului nr.61/2002, 26/2001, 92/2003, Hotărâni Guvernului nr.1513/2002 Ia calcularea de dobânzi si penalitati de Intârziere.

Dobânzile si penalitatile de Intârziere au fost calculate până Ia data de ...2005 pentru Intreaga sumă a impozitului stabilit suplimentar in sarcina societatii asa cum rezulta din anexa nr.13 a procesului verbal.

Luând In considerare, constatările organelor de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente Ia dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare se retin următoarele:

Directia generala a finantelor publice a judetului a fost investita să solutioneze contestatia formulată de SC' X SRL impotriva deciziei de impunere nr... din /2005 emisă de Activitatea controlului fiscal, urmare raportului de inspectie fiscala din data de .../2005 prin care s-a stabilit in sarcina societatii impozit pe profit suplimentar cu accesorii aferente.

In fapt, Ia data de .../2003, SC' X SRL cu sediul in loc... str. ..., nr....., incheie cu SC' Y SA cu sediul in loc. ..., B-dul....., nr... un contract numit de catre parti- contract de inchiriere.

In baza acestui contract SC' X SRL Inregistreaza in contabilitate platile efectuate in baza acestui contract pe cheltuieli cu chiriile conform graficului de plati, anexa nr.2 a contractului de Inchiriere.

In timpul inspectiei fiscale, organul de control ajunge Ia concluzia ca, contractul incheiat intre cele 2 parti nu intruneste conditiile unui contract de inchiriere ci ale unui contract de vanzare-cumparare cu plata in rate, motiv pentru care consideră, ca platile efectuate de catre SC' X' SRL catre SC' Y 'SA nu reprezintă plata chirie si cá acestea nu reprezinta cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal.

Urmare acestor concluzii, organul de control procedează Ia recalcularea bazei de impunere a impozitului pe profit si a impozitului pe profit suplimentar cu dobanzile, penalitatile de intarziere aferente.

SC' X SRL nu este de acord cu, concluziile organului de control si formulează contestatie Impotriva deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala din data de ...2005, motivând următoarele:

1. Organul de control nu demonstrează conditiile de validitate ale unui contract de vânzare-cumpărare.

2. Prin Hotărârea adunarii generale din data de .../2003 a SC' Y' SA s-a aprobat inchirierea activelor catre SC' Y SRL si nu vânzarea acestora.

3. La data de .../2003 nu se putea pune problema incheierii unui contract de vânzare-cumpărare Ia acea data neexistând o aprobare a Adunării generale a Y' SA in acest sens.

4. In sustinerea faptului cá, contractul incheiat intre parti este un

contract de Inchiniere stau art.977, 979, 982 Cod civil, rezultând din intregul contract că acestea au intentionat sa incheie un contract de inchiriere.

Organul de control a constatat ca acest contract nu Indeplineste conditiile de contract de inchiriere din următoarele motive:

Din verificarea efectuată s-a constatat ca In data de.../ 2003 intre SC' Y SA si SC' X se Incheie un contract de inchiriere. Pentru plata contravalorii contractului a fost intocmit un grafic de plati in care apar notiunile de **avans si valoare reziduală**, urmând ca dupa plata valorii reziduale sa fie transferat dreptul de proprietate (art.12 al contractului).

In contractul incheiat intre cele 2 părți s-a convenit ca in termen de cel mult 60 de zile de la data achitării ultimei rate sa fie incheiat un **contract de vânzare-cumpărare autentic, la valoarea reziduală**.

De asemenea, la art 15 este prevazut ca in conditiile respectarii art.12 si a efectuării tuturor plăților prevăzute in anexa nr.2 a contractului, proprietarul se obliga sa puna la dispozitia chiriasului toate documentele juridice de proprietate, de identificare a imobilelor constructii si terenuri incheindu-se un proces de predare primire in vederea transferării proprietății.

La art.19 se prevede ca până la achitarea integrală a bunurilor ce fac obiectul prezentului contract, taxele impozitele locale si orice alte taxe asupra acestor bunuri imobile se vor achita de SC' Y SA, urmând sa fie refacturate catre SC' X 'SRL care are obligatia achitarii acestora in termen de maxim 10 zile de la data comunicării facturii cu mijloace legale de plata.

Toate acestea aratate mai sus, au condus la concluzia ca organul de control se afla in fata unui contract de vanzare-cumparare cu plata in rate si nu a unui contract de inchiriere.

Aceasta concluzie este sustinuta si de Biroul juridic al Directiei generale a finantelor publice care prin adresa de raspuns nr... din .../2004 catre Activitatea controlului fiscal arata:

“Contractul incheiat intre SC' Y 'SA si SC' X 'SRL, chiar daca este intitulat contract de inchiriere' nu indeplineste conditiile prevazute de lege pentru valabilitatea lui deoarece contractul de inchiriere este un contract prin care o persoana pune la dispozitia altei persoane folosinta unui lucru neconsumtibil individual determinat pe o perioada limitata de timp - determinata sau nedeterminată - in **schimbul unei sume de bani numită chirie**.

**La expirarea perioadei de inchiriere, chiriasul are obligatia de a preda bunul Inchiriat proprietarului deoarece s-a transferat numai dreptul de folosinta asupra bunului nu si dreptul de proprietate.**

Ca atare, contractul este un contract de vânzare-cumparare cu plata in rate dar care a Imbracat forma prevazuta de Ordonanta Guvernului nr.51/1 997 privind operatiunile de leasing si societatiile de leasing, cu exceptia neimplicari in



contract a unei societati comerciale care efectueaza operatiuni de leasing”.

De asemenea, se mai arata ca' *In contractul incheiat Intre cele 2 parti s-a convenit ca In termen de cel mult 60 de zile de la data achitarii tuturor platilor sâ se Incheie un contract de vânzare-cumparare autentic de unde rezultâ fârâ echivoc cá este vorba de un contract de vanzare-cumparare cu plata In rate si nu de un contract de Inchiriere “.*

Cauza supusa solutionării este dacă cheltuielile efectuate de catre SC' X' SRL In baza contractului inregistrat sub nr.... din .../2003 Ia SC' Y SA si sub nr... din .../2003 Ia SC' X SRL sunt cheltuieli deductibile fiscal.

Fata de cele prezentate sustinerea contestatoarei, ca cheltuielile in cauza reprezinta cheltuieli cu chiriile nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei având in vedere ca, contractul incheiat nu indeplineste conditiile de valabilitate ale unui contract de inchiriere.

Conform art.948 Cod civil obiectul contractului incheiat intre parti il reprezintă farâ Indoiala inchinierea bunului.

Avand in vedere obiectul contractului denumit de catre parti “contract de inchiriere”, conform punctului II din contract, art.i **“Obiectul prezentului contract il constituie Inchirierea....”** si trasaturile contractului de inchiriere conform art.1410 - 1490 Cod civil, este fara indoiala ca efectul acestui contract trebuia să constituie strict inchirierea.

Contractul de inchiriere In esenta lui presupune doar un drept de administrare si nu de dispozitie. In principiu, inchirierea este un contract tipic de administrare.

Obiectul inchirierii nu este lucrul in sine ci folosinta acestuia pe timpul contractului ori din contractul numit de parti “contract de inchiriere Ia punctul IV art 15 rezulta ca proprietarul se obligá sa transmitá proprietatea bunului către chirias Transmiterea proprietáti este caracteristica esentiala a contractului de vânzare-cumpărare.

Conform art.1431 Cod civil chiriasul avea obbigatia sa restituie imobilele.

“Locatorul **trebuie să** restituie lucrul in starea in care l-a primit conform inventarului, daca s-a fost facut un asemenea intre dânsul si locatar”.

In conformitate cu art.979 Cod civil “termenii susceptilili de doua intelesuri se interpreteaza in intelesul ce se potriveste mai mult cu natura contractului” ori din contractul incheiat de parti rezulta fârâ echivoc ca natura este cea a unui contract de vanzane-cumparare.

Intentia urmarita de catre parti era vânzarea-cumpărarea acestor imobile si nu Inchirierea lor aspect motivat prin Insasi clauzele contractuale.

In acest caz, respectiv vânzare-cumpărare, societatea nu beneficia de deductibilitatea cheltuielilor aferente plátilor in avans in scopul achizitonarii

imobilelor la momentul efectuării lor și treptat pe calea recuperării lor prin amortizare.

În cazul unui contract de închiriere, societatea putea înregistra pe cheltuieli cu chiriile plățile efectuate în avans, beneficiind de deductibilitate la calculul impozitului pe profit la momentul efectuării lor.

Fiind un contract de vânzare-cumpărare, plățile efectuate de către SC' X SRL reprezintă plăți efectuate în avans în vederea transmiterii proprietății asupra imobilelor ce constituie obiectul contractului.

Legea nr.82/1991, republicată, la art.7 prevede:

**“(1) Înregistrarea în contabilitate a bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz”.**

**(2)**

iar la art.11 al Legii nr.414/2002 se prevede:

**“(1) Cheltuielile privind amortizarea activelor corporale și necorporale sunt deductibile în limita prevederilor Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale republicată cu completările ulterioare**

Iar la art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

**(1) Cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune după caz, potrivit normelor”.**

Având în vedere cele prezentate în conținutul deciziei urmează să se respingă contestația formulată de către SC' X SRL.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul art.185 al Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se

### **DECIDE:**

**Respingerea, în totalitate a contestației formulată de către SC' X SRL împotriva Deciziei de impunere nr..../.../2005 și a bazei de impunere a impozitului pe profit stabilit suplimentar, în suma de .... lei cu accesoriile aferente.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunal, în termen de 6 luni de la comunicare.