

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE MURES**

**DECIZIA nr. 35 / 2005**

A) Fata de aspectele contestate se retine ca, urmare a verificarii care a avut ca obiectiv modul de calculare, evidentiere si virare a obligatiilor datorate bugetului consolidat al statului, a fost intocmit procesul-verbal din data de 10.10.2003, constatandu-se urmatoarele:

1. Cu privire la leasingul operational incheiat cu compania straina A

Din analiza contului de profit si pierdere aferent exercitiului financiar-contabil 2002, respectiv semestrul I al anului 2003, s-a reținut faptul că unitatea a înregistrat în cadrul cheltuielilor pentru exploatare un volum important de cheltuieli cu redevențele și chiriile. Parte din documentele justificative prezentate, care au stat la baza înregistrării în contabilitate a acestei categorii de costuri, se referă la plățile efectuate de unitate în baza unor contracte de leasing.

În perioada septembrie 2001 - mai 2003, societatea a achiziționat în sistem de leasing operational un număr de 7 autoturisme, în valoare de X EUR și Y DEM, locatorul fiind compania straina A - detinatoare a 47% din capitalul social al petentei.

Valoarea autoturismelor a fost majorată față de valoarea de intrare (valoarea la pret de achiziție a acestora de către locator) cu suma de Z EUR reprezentând "chirie"- deși acest element nu este specific contractelor de leasing- și W EUR reprezentând beneficii, acestea fiind parțial achitate până la data controlului (parte din contracte se aflau în derulare la data terminării controlului). Procentual, valoarea autoturismelor importate a fost majorată cu cote cuprinse între 35% și 75% față de valoarea de intrare a acestora. În actul de control este analizat în detaliu fiecare contract derulat.

Avându-se în vedere prevederile art.2 lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.1.2 din Normele privind înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de leasing, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.686/1999, coroborat cu art.27 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, organele de control au considerat că unitatea a efectuat operațiuni în favoarea companiei asociate prin majorarea nejustificată a valorii autoturismelor, având drept consecință diminuarea obligatiilor datorate bugetului de stat.

1.1 Cu privire la impozitul pe profit suplimentar și accesoriile aferente

Unitatea a achitat un numar de 63 rate aferente contractelor de leasing, din care plati cu titlu de "chirie" in suma de M EUR (reprezentând M lei noi la cursul pieței valutare comunicat de Banca Națională a României la data efectuării plăților).

Avandu-se in vedere prevederile art.9 alin.(7) lit.h) din Legea nr.414/2002, s-a constatat ca au fost majorate nejustificat cheltuielile pentru exploatare cu suma de M lei noi, fiind implicit diminuat profitul impozabil al perioadei si impozitul pe profit datorat bugetului de stat. Prin recalcularea profitului impozabil aferent perioadei verificate a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar.

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

## 1.2 Cu privire la impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoanele juridice nerezidente

In contractele de leasing incheiate partile au prevazut, in anexa nr.2 - defalcare rate - doua rubrici in care se defalca ratele de leasing, respectiv "principal" si "beneficiu", dar nu au reflectat beneficiul real al companiei A, rezultat in urma tranzactiilor efectuate, in sensul ca valoarea "chiriei" a fost inclusa in rubrica "principal" a contractului, desi aceste sume reprezinta o valoare adaugata pretului de intrare.

In consecinta, s-a retinut ca desi petenta a efectuat plati nejustificate la extern cu titlul de chirie, aceasta avea obligatia de a calcula, declara, retine si vira pe destinatia legala impozitul aferent, drept pentru care, in temeiul prevederilor art. 2 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, coroborate cu cele ale art. 12 pct. 2 din Decretul nr. 261/09.07.1982 de ratificare a Conventiei de evitare a dublei impunerii dintre Romania si Cipru, organele de control au procedat la stabilirea unei diferente de impozit pe veniturile realizate de persoana juridica nerezidenta, modul de determinare fiind prezentat pentru fiecare contract de leasing in parte.

Pentru neachitarea la termen a obligatiei bugetare stabilite suplimentar, anterior mentionata, au fost calculate dobanzi, penalitati de intarziere, precum si penalitati in cota de 10% din impozitul datorat.

## 2. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata

Unitatea a emis un numar de 33 de facturi de prestari servicii (neutralizari de vagoane), unor companii straine, fara a calcula si colecta taxa pe valoarea adaugata.

Potrivit prevederilor legale in materie, respectiv art.7 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.598/2002, operatiunile in cauza sunt taxabile, dat fiind faptul ca prestarile de servicii pentru care locul prestarii este in Romania se supun regimului de impozitare.

Unitatea verificata si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrise in facturile emise de societatea care a prestat efectiv serviciile in cauza, in speta firma R.

In consecinta, la control s-a procedat la stabilirea unei diferente de taxa pe valoarea adaugata de plata, iar pentru neachitarea acesteia la termen la bugetul de stat au fost calculate in sarcina unitatii dobanzi si penalitati de intarziere.

### 3. Cu privire la plata impozitului pe profit in suma de S lei noi

Societatea, in calitate de tert poprit, a achitat la data 23.07.2003, prin intermediul ordinelor de plata nr.832 si nr.50, suma totala de S lei noi cu titlu de impozit pe profit poprit conform dosarului de executare si sentintei civile nr.../2003, in calitate de tert poprit, in contul executorului judecatoresc.

Aceste plati au fost evidentiata in contul 441 "Impozit pe profit", operatiunea fiind considerata plata partiala din impozitul pe profit aferent trimestrului II 2003.

Intrucat suma nu se regaseste in contul bugetar corespunzator din Trezoreria Targu-Mures aceasta nu poate fi luata in considerare la stingerea obligatiei de plata in contul impozitului pe profit datorat de unitate pentru trimestrul II 2003, conform art.24 din Ordonanta Guvernului nr.61/2002.

In consecinta, organele fiscale au calculat in sarcina unitatii dobanzi si penalitati de intarziere.

#### **B) In sustinerea contestatiei petenta invoca urmatoarele:**

1) Ratele de leasing nu sunt "cheltuieli facute in favoarea actionarilor sau a asociatilor", ele reprezinta plati efectuate sub forma de rate de leasing generate de contractul de leasing incheiat intre parti (art.969 din Codul civil "conventiile legal facute au putere de lege intre partile contractante"). Cheltuielile la care face referire organul de control nu se pot identifica in art.9 alin.7 lit.h din Legea nr.414/2002, asa cum este explicat la pct.9.9 din Instructiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.859/2002.

Organele de control confunda finantarea realizata in baza contractului de leasing operational cu achizitionarea mijloacelor fixe, afirmand ca "valoarea autoturismelor a fost majorata fata de **valoarea de intrare** cu suma de Z EUR reprezentand chirie si suma de W EUR reprezentand beneficii", cand in fapt, in cazul leasingului operational, in contabilitatea utilizatorului nu se inregistreaza valoarea autoturismelor.

Ratele de leasing achitate au fost inregistrate de catre unitate in contul "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile", in conformitate cu prevederile Normelor privind inregistrarea in contabilitate a operatiunilor de leasing, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor nr. 686/1999, si ale Legii nr.414/2002.

Societatea a procedat si in conformitate cu prevederile art.12 din Legea nr.414/2002, conform carora amortizarea bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing operational se face de catre locator, cheltuielile fiind deductibile, iar utilizatorul deduce chiria. Incadrarea operatiunilor de leasing se realizeaza avandu-se in vedere prevederile Ordonantei Guvernului nr.51/1997, republicata, si prevederile contractului de leasing, asa cum se mentioneaza la pct. 12.1 din Instructiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.859/2002.

Prin contractul de leasing incheiat intre finantator si utilizator au fost stabilite ratele de leasing operational astfel cum prevede art.20 alin.(1) lit.b din Ordonanta Guvernului nr.51/1997, republicata, fiind formate din:

- valoarea de intrare a bunului (care reprezinta finantarea) din care:
  - 51% valoarea reziduala (pe care o va achita eventual la exprimarea optiunii privind cumpararea bunului);

- 49% valoarea de intrare de achitat;

- chiria de plata, denumita asa, de comun acord si care reprezinta de fapt cheltuieli cu amortizarea unei parti din valoarea de intrare, cheltuieli care in cazul leasingului operational se inregistreaza de catre finantator si care, in mod normal sunt recuperate prin rata de leasing;

- beneficiul stabilit de parti.

In mod eronat organele de control au exclus de la deducerea fiscala platile facute cu titlu de "chirie", considerandu-le plati facute in favoarea actionarilor, altele decat cele generate de plata pentru bunurile livrate sau serviciile prestate la valoarea de piata. Acestea nu au nici o legatura cu ratele de leasing achitate de societate in baza contractului de leasing operational, care sunt plati pentru serviciile prestate la **valoarea de piata** care sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

In subsidiar se arata ca dobanda aferenta impozitului pe profit determinata pentru perioada 01.01 - 10.10.2003 este calculata gresit, aceasta fiind mai mica decat cea stabilita la control.

La determinarea impozitului pe profit stabilit suplimentar organele de control au folosit la calculul chiriei cursul valutar comunicat de Banca Nationala a Romaniei din data efectuării platilor si nu pe cel din data precedenta asa cum prevede art.1 alin.2 al Hotararii Guvernului nr.155/1997 privind efectuarea si reflectarea in contabilitate a operatiunilor in valuta. In urma refacerii calculelor rezulta ca impozitul pe profit este mai mic decat cel stabilit la control, potrivit anexei la adresa petentei. Modificarea cuantumului impozitului pe profit suplimentar datorat ca urmare a celor anterior mentionate determina si modificarea datelor din anexa nr.12 la procesul-verbal, in anexa nr.2 la adresa anterior mentionata fiind prezentat calculul refacut al dobanzilor si penalitatilor de intarziere. Tinand cont si de eroarea de calcul prezentata in paragraful precedent este mentionat faptul ca organul de control a stabilit dobanzi si penalitati mai mari fata de cele corect calculate.

2. Ordonanta Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente nu reglementeaza impunerea unor "plati nejustificate" cu titlul de chirie catre persoana juridica straina, asa cum in mod eronat a efectuat organul de control.

Sunt reiterate sustinerile privind impozitul pe profit, fiind invocate prevederile art.25 din Ordonanta Guvernului nr.51/1997, petenta sustinand ca desi unitatea a respectat prevederile legale in materie pentru redeventa constituita din beneficiu stabilit prin contracte si achitata partenerului extern, organele de control, in mod eronat, calculeaza impozit si asupra unei alte parti din rata de leasing achitata, respectiv din partea de chirie, care reprezinta in fapt o cheltuiala pe care finantatorul o recupereaza prin rata de leasing si nicidecum un beneficiu realizat.

Organul de control nu poate modifica contractul de leasing si nu poate da o alta interpretare prevederilor legale, prin luarea in calcul a unui element care nu este prevazut nici in contract nici in actul normativ specific operatiunilor de leasing.

3. In conformitate cu prevederile art.7 alin.(1) lit.c) pct.5 din Legea nr. 345/2002, "serviciile consultantilor, inginerilor, birourilor de studii, avocatilor, expertilor contabili si alte servicii similare" reprezinta exceptii de la regula potrivit

careia locul prestării serviciilor se considera a fi în România când prestatorul își are stabilit în România sediul activității economice, în situația de față locul prestării fiind locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității.

Potrivit art.8 alin.(4) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.598/2002, cu modificările ulterioare, când persoane impozabile din România prestează servicii de natura celor prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. c) din lege, pentru beneficiari care au sediul activității în străinătate, locul prestării este considerat a fi în străinătate iar prestatorii au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată potrivit prevederilor art. 22 alin. (4) lit. d) din lege.

În baza contractelor încheiate cu partenerii contractuali, anexate contestației, a prestat servicii de consultanță - referitoare la trecerea frontierei a bunurilor din import livrate de partenerii externi pe piața românească, aceste servicii incluzând și asigurarea neutralizării vagoanelor aferente produselor chimice livrate pe teritoriul României - și de reprezentare pe piața românească.

Față de acestea se solicită anularea măsurii de stabilire a taxei pe valoarea adăugată de plată suplimentară, precum și a dobânzilor și penalităților de întârziere.

4. Tribunalul Mureș, prin hotărârile rămase definitive și executorii, a obligat Ministerul Finanțelor Publice, în solidar cu D.G.F.P. Mureș, la plata tuturor sumelor reprezentând drepturi salariale ale magistratilor și personalului auxiliar din cadrul instanțelor judecătorești din circumscriptia Curtii de Apel Mureș, aferente anilor 2000-2003 pentru care a fost intentat proces.

În baza titlurilor executorii și a somatiilor, executorul judecătoresc a înființat popriri asupra contului bancar al societății, conform Dispoziției de poprire.

A achitat, în calitate de tert poprit, în baza ordinelor de plată din 23.07.2003 suma de S lei noi reprezentând impozit pe profit aferent trimestrului II 2003, cu data scadenței 5.07.2003.

În baza recipiselor C.E.C. din data de 25.07.2003, executorul judecătoresc a eliberat un proces verbal constatator prin care se confirmă îndeplinirea de către contestatorem a obligației de achitare a sumei de S lei noi, societatea fiind eliberată în mod valabil față de creditorul său, conform art.1099 din Codul civil.

Și-a îndeplinit obligația față de bugetul statului privind plata impozitului pe profit aferent trimestrului II al anului 2003 și, în mod justificat, obligată de prevederile legale, a efectuat virarea acestuia în alt cont decât contul bugetar corespunzător.

Pe rolul Tribunalului Mureș se află în curs de soluționare acțiunea ce face obiectul dosarului nr.X/2005, introdusă de petenta în contradictoriu cu D.G.F.P. Mureș, având ca obiect recunoașterea legalității plății efectuate cu ordinele de plată din 23.07.2003, cu consecința liberării de plată obligațiilor bugetare constând în impozit pe profit până la concurența sumei de S lei. Într-o situație similară s-a aflat și o altă societate, iar prin Sentința emisă în cauza respectivă, rămasă definitivă și irevocabilă prin Decizie civilă, Tribunalul Mureș a admis acțiunea reclamantei, constatând că legal efectuată plata.

C) Avand in vedere sustinerile contestatoarei, constatarile organelor de control, in raport de documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare, se retin urmatoarele :

1. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar si accesoriile aferente

In fapt, in perioada septembrie 2001-mai 2003, petenta a derulat 7 contracte de leasing operational incheiate cu compania straina A, care detine 47% din capitalul social al societatii, avand ca obiect autoturisme.

Organele de control au constatat ca valoarea autoturismelor a fost majorata fata de valoarea de intrare (valoarea la pret de achizitie a acestora de catre locator) cu suma de Z EUR reprezentand "chirie" (determina o crestere cu 80,90% fata de valoarea amortizabila a autoturismelor) - desi acest element nu este specific contractelor de leasing - si W EUR reprezentand beneficii (determina o crestere cu 11,579% fata de valoarea amortizabila a autoturismelor) acestea fiind partial achitate pana la data controlului (parte din contracte se aflau in derulare la data terminarii controlului). Procentual, valoarea autoturismelor importate a fost majorata cu cote cuprinse intre 35% si 75% fata de valoarea de intrare a acestora. In actul de control este analizat in detaliu fiecare contract derulat.

Unitatea a achitat un numar de 63 rate aferente contractelor de leasing, din care plati cu titlu de "chirie" in suma de M EUR (reprezentând M lei noi la cursul pieței valutare comunicat de Banca Națională a României la data efectuării plăților).

In drept, potrivit art.2 din Ordonanta Guvernului nr.51/1997 privind operatiunile de leasing și societățile de leasing, republicata, "În înțelesul prezentei ordonanțe, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) valoare de intrare reprezintă valoarea la care a fost achiziționat bunul de către finanțator, respectiv costul de achiziție;

b) valoare totală reprezintă valoarea totală a ratelor de leasing la care se adaugă valoarea reziduală;

c) valoare reziduală reprezintă valoarea la care, la expirarea contractului de leasing, se face transferul dreptului de proprietate asupra bunului către utilizator;

d) **rata de leasing reprezintă:** [...]

- în cazul leasingului operațional, **cota de amortizare calculată în conformitate cu actele normative în vigoare și un beneficiu stabilit de părțile contractante;** [...]"

Dispozitiile art.20 din Ordonanța Guvernului nr.51/1997 privind operatiunile de leasing si societatile de leasing, republicata, precizeaza: "(1) Societățile comerciale care efectuează operațiuni de leasing, precum și societățile comerciale care utilizează bunuri mobile sau imobile în sistem de leasing sunt obligate să înscrie în evidențele lor contabile următoarele date:

a) valoarea de intrare a bunurilor la momentul încheierii contractului de leasing;

b) suma totală a ratelor de leasing aferente contractului într-un exercițiu financiar, inclusiv quantumul lor indexat, dacă părțile au prevăzut în contract actualizarea periodică a ratelor: [...]

- pentru leasingul operațional rata de leasing va fi calculată ținându-se seama de valoarea de intrare a bunului, de beneficiul stabilit de părți și de amortizarea unei părți din valoarea de intrare a acestuia; regimul de amortizare va fi stabilit de părți, de comun acord, în conformitate cu dispozițiile Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată;

c) calculul și evidențierea amortizării bunului ce face obiectul contractului se vor efectua, în cazul leasingului operațional, de către finanțator, iar în cazul leasingului financiar, de către utilizator.”

Cheltuielile în cauză au fost efectuate pentru plata unor servicii prestate, cuantumul și modalitatea de plată a acestora fiind stabilite prin clauze contractuale, fiind eronată afirmația din procesul-verbal contestat că au fost majorate nejustificat cheltuielile pentru exploatare cu suma de M lei noi. Din analiza contractelor de leasing operațional propriu-zise, ce fac obiectul cauzei se reține că în conținutul lor nu se regăsește termenul “chirie”. Partile au prevăzut, în anexa nr.A2 la contractele de leasing încheiate, în tabelul intitulat defalcare rate, două rubrici în care se defalca ratele de leasing, respectiv “principala” și “beneficiu”. Termenul “chirie” apare în partea generală a anexei menționate anterior, când din prezentarea efectuată se constată că rata de leasing principală se defalca în valoare amortizabilă și chirie, fără a apărea termenul de chirie în scadențarul propriu-zis. Petenta susține că plățile făcute cu titlul de chirie reprezintă de fapt cheltuieli cu amortizarea unei părți din valoarea de intrare. Valoarea de intrare este formată din valoarea amortizabilă și valoarea reziduală. Explicația petentei nu poate fi acceptată întrucât valoarea amortizabilă la locator, care se recuperează de la utilizator, este inclusă integral în rata de leasing fără a lua în calcul “chiria” iar valoarea reziduală nu este amortizabilă în perioada în care se derulează leasingul operațional. Se reține că operațiunile de leasing sunt încheiate pentru 1 an, iar durata de amortizare pentru autoturisme este de 5 ani potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 964/1998. Chiria reprezintă, analizând anexa nr.A2 la contractele de leasing, ceea ce excede valorii amortizabile (de 49% din valoarea de intrare, diferența de 51% reprezentând valoarea reziduală) în rata de leasing principală.

Avându-se în vedere prevederile legale anterior citate, se reține că ar fi fost corect ca rata de leasing principală să fie egală cu valoarea amortizabilă iar valoarea stabilită sub denumirea de “chirie” (denumire improprie contractelor de leasing operațional reglementate de Ordonanța Guvernului nr.51/1997, republicată) să fie analizată și evidențiată ca fiind parte din beneficiu.

Din punct de vedere contabil problematica tranzacțiilor între părți afiliate este tratată în STANDARDUL IAS 24. Potrivit acestui Standard, părțile afiliate pot încheia tranzacții pe care cele neafiliate nu le-ar încheia, sau acestea pot fi efectuate la valori diferite față de cele efectuate de părțile neafiliate, dar **din punct de vedere fiscal, valoarea ce poate fi recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzacțiilor**, așa cum prevede Ordonanța Guvernului nr.70/1974, republicată, privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare și Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

În perioada septembrie 2001-iunie 2003 au fost aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999, aprobată prin Legea nr.189/2001, cu modificările ulterioare, respectiv Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

La art.4 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, republicată, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999, aprobată prin Legea nr.189/2001, se precizează: “La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.

Pentru următoarele categorii de cheltuieli se admite deducerea la calculul profitului impozabil, astfel: [...]

b) în cazul contractelor de leasing, utilizatorul va deduce chiria pentru contractele de leasing operațional sau amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar; [...].”

La art.12 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit se prevede: “În cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operațional locatorul/ finanțatorul are această calitate. Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar, și de către locator, în cazul leasingului operațional, cheltuielile fiind deductibile. În cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobânda, iar în cazul leasingului operațional utilizatorul deduce chiria”.

Asa cum susține petenta, “convențiile **legal** facute au putere de lege între partile contractante”, iar la articolul 21 al fiecăruia din cele șapte contracte de leasing în cauză este menționat faptul ca: “prezentul Contract a fost întocmit conform voinței ambelor părți și **este guvernat de legea română**”. De aici rezultă că legea aplicabilă contractului (lex contractus) este numai legea română, adică în speță, prevederile Ordonanței Guvernului nr.51/1997, republicată. Avându-se în vedere faptul că în cadrul operațiunilor de leasing, așa cum sunt definite de art.1 din Ordonanța Guvernului nr.51/1997, republicată, locatorul/finanțatorul transmite utilizatorului pentru o perioadă determinată dreptul de folosință asupra unui bun al cărui proprietar este, contra unei plăți periodice, denumită rată de leasing, înțelesul termenului “chirie” utilizat în legislația ce reglementează impozitul pe profit este acela de rată de leasing, întrucât aceasta este o plată pentru dreptul de folosință a autoturismului, fapt subliniat și în contestație. În schimb, nu este justificată includerea în rată de leasing alături de componentele reglementate de actul normativ anterior menționat a unui element nou, denumit impropriu chirie.

Se reține că art.4 alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, republicată, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999, aprobată prin Legea nr.189/2001, prevede că “În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt: [...]

j) orice cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau a asociațiilor, inclusiv dobânzile plătite în cazul contractelor civile, în situația în care nu sunt impozitate la persoana fizică; [...].”

În Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.402/2000, se precizează “Sunt considerate



cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau a asociațiilor, în sensul prevederilor lit. j), următoarele:

- cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și cu repararea mijloacelor de transport utilizate de asociat sau de acționar;
- cheltuielile de transport, cazare și diurnă efectuate de acționarul sau asociatul care nu are calitatea de angajat;
- bunurile, mărfurile și serviciile acordate asociațiilor sau acționarilor, precum și lucrările executate în favoarea acestora;
- cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;
- alte cheltuieli efectuate în favoarea acționarilor sau a asociațiilor, care nu se referă la activitatea desfășurată de contribuabil”.

Aceleasi prevederi se regasesc in esenta si in art.9 alin.(7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care prevede ca “Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt: [...]

h) sunt orice cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau a asociațiilor, **altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului la valoarea de piață [...]**”, respectiv la pc.9.9 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.859/2002. Din aceasta forma a textului normativ se poate trage concluzia ca este nedeductibila acea parte a cheltuielilor ce este generata de plati pentru serviciile prestate contribuabilului ce depaseste valoarea de piata a acestora.

Art.22 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, republicata, astfel cum a fost modificata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.217/1999, aprobata prin Legea nr.189/2001, prevede ca: “(1) În vederea determinării obligațiilor fiscale, potrivit prevederilor prezentei ordonanțe, organele fiscale au dreptul de a controla și:

- a) operațiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitelor;
- b) operațiunile efectuate în numele contribuabilului, dar în favoarea asociațiilor, acționarilor sau persoanelor ce acționează în numele acestora;
- c) datoriile asumate de contribuabili în contul unor împrumuturi făcute sau garantate de acționari, asociați sau de persoanele ce acționează în numele acestora, în vederea reflectării reale a operațiunii;
- d) distribuirea, împărțirea, alocarea veniturilor, deducerile, creditele sau reducerile între doi sau mai mulți contribuabili, sau acele operațiuni controlate, direct sau indirect, de persoane care au interese comune, în scopul prevenirii evaziunii fiscale și pentru reflectarea reală a operațiunilor.

(2) În cazul tranzacțiilor dintre contribuabili sau dintre aceștia și o persoană fizică sau o entitate fără personalitate juridică, care participă sub orice formă la conducerea, controlul sau capitalul altui contribuabil sau altei entități, fără personalitate juridică, valoarea ce va fi recunoscută de autoritatea fiscală este **valoarea de piață a tranzacțiilor**.

La fel se procedează și atunci când contribuabilul sau cealaltă persoană sau entitate sunt asociați, respectiv acționari în comun, și nu dețin controlul, așa cum este prevăzut mai sus. [...]

In mod similar sunt reglementate aceste aspecte si prin art.27 pct.(1), (2) si (4) lit.b) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare incepand cu data de 01.07.2002.

Daca avem in vedere prevederile art.22 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, republicata, astfel cum a fost modificata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.217/1999, aprobata prin Legea nr.189/2001, respectiv ale art.27 pct.(1), (2) si (4) lit.b) din Legea nr.414/2002 privind impozitului pe profit, rezulta fara echivoc faptul ca valoarea ce trebuie a fi recunoscută de autoritatea fiscală este **valoarea de piață a tranzacțiilor, aceasta nefiind stabilita in procesul-verbal contestat** desi temeiul legal anterior mentionat este cel folosit la incadrarea faptelor. Eventual este discutabil daca cheltuielile cu “chiria” sunt cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau a asociațiilor, nedeductibile in temeiul art.4 alin.(6) din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, republicata, astfel cum a fost modificata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.217/1999, aprobata prin Legea nr.189/2001, respectiv art.9 alin.(7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Faptul ca organele de control mentioneaza expresia “autoturismele **achizitionate** in sistem leasing operational” nu a denaturat in nici un fel modul de abordare de catre organele de control al acestei operatiuni, in fapt prin achizitie intelegandu-se si procurare, nu numai cumparare asa cum accentueaza petenta.

In analiza facuta la control s-a stabilit ca a crescut valoarea autoturismelor - compusa din valoarea reziduala, valoarea amortizabila, chirie si beneficiu - fata de valoarea de intrare a autoturismelor cu cote cuprinse intre 35% si 75%, aceasta prezentare fiind combatuta in contestatie prin faptul ca in cazul leasingului operational, in contabilitatea utilizatorului nu se inregistreaza valoarea autoturismului. Se retine ca aceasta este determinabila, pe baza datelor inscise in contracte, chiar daca aceasta nu este inregistrata in evidenta contabila in aceasta componenta. Determinand cu cat a crescut suma totală a ratelor de leasing aferente fiecarui contract fata de valoarea amortizabila a fiecarui autoturism, date ce sunt specifice perioadei cat fiecare autoturism este in perioada de leasing, rezultatul este cuprins intre 90,82% si 153,92%, ceea ce in fapt este costul finantarii pe perioada de leasing.

Se retine ca sunt conforme cu realitatea cele sustinute de contestatoare in subsidiar, respectiv ca dobanda aferenta impozitului pe profit determinata pentru perioada 01.01-10.10.2003, este calculata gresit, aceasta fiind mai mica decat cea stabilita la control.

Totodata, la determinarea impozitului pe profit stabilit suplimentar organele de control au folosit la calculul “chiriei” cursul valutar comunicat de Banca Nationala a Romaniei din data efectuării platilor nefiind respectate prevederile art.1 alin.2 al Hotararii Guvernului nr.155/1997 privind efectuarea si reflectarea in contabilitate a operatiunilor in valuta care stipuleaza: “Cursul de schimb în vigoare la data efectuării operatiunilor, astfel cum este prevăzut la pct. 76 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, este cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în ziua precedentă [...]”.

Pe baza considerentelor si a actelor normative citate mai sus, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la valoarea de

piata a tranzactiilor urmează ca, în temeiul art.204 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, coroborat cu art.9 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001, aprobata si completata prin Legea nr. 506/2001, sa se desfiinteze procesul-verbal contestat pentru partea legata de impozitul pe profit tratat la acest capitol, iar in virtutea principiului potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul, se va desfiinta procesul-verbal contestat si in ceea ce priveste obligatiile de plata accesorii impozitului pe profit, compuse din dobanzi și penalitati de intarziere. Urmeaza ca reprezentantii D.G.F.P. Mures - Activitatea de Inspectie Fiscala, printr-o echipa formata din alte persoane decat cele care au incheiat actul de control contestat, sa efectueze reverificarea impozitului pe profit datorat bugetului consolidat al statului, avându-se în vedere actele normative în vigoare si cele reținute în prezenta decizie, in urma careia sa intocmeasca un raport de inspectie fiscala - care va viza strict aceeași perioadă și aceeași bază impozabilă care au făcut obiectul contestației - potrivit prevederilor art.106 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, care va sta la baza emiterii deciziei de impunere, potrivit art.82 si 83 din acelasi act normativ. **La reverificare va fi avuta in vedere valoarea de piata a tranzactiilor, precum si sustinerile petentei potrivit carora** cursul de schimb în vigoare la data efectuării operațiunilor este cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în ziua precedentă.

2) Referitor la impozitul pe veniturile realizate de persoanele juridice nerezidente si obligatiile de plata accesorii

In fapt, in contractele de leasing incheiate partile au prevazut, in anexa nr.2 - defalcare rate - doua rubrici in care se defalca ratele de leasing, respectiv "principal" si "beneficiu". Avandu-se in vedere cele prezentate la cap.C pct.1 din prezenta decizie se retine ca firma A a obtinut venituri sub forma de beneficii din Romania mai mari decat cele prevazute in scadentarele aferente contractelor, cu platile efectuate cu titlul de "chirii", aceste diferente de beneficii nefiind impozitate potrivit legii. Valoarea amortizabila la locator, care se recupereaza de la utilizator, este inclusa integral in rata de leasing fara a lua in calcul "chiria" iar valoarea reziduala nu este amortizabila in perioada in care se deruleaza leasingul operational. Petenta nu face dovada ca partea de chirie reprezinta in fapt o cheltuiala pe care finantatorul o recupereaza prin rata de leasing si nicidecum un beneficiu realizat, asa cum afirma in contestatie.

In consecinta, intrucat partile semnatare ale contractului de leasing nu au evidenciat beneficiile societatii straine la valoarea lor reala, petenta nu a calculat, evidenciat si achitat la bugetul statului impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente aferent veniturilor platite partenerului strain.

Fata de cele retinute anterior, in temeiul prevederilor art.25 din Ordonanta Guvernului nr.51/1997, republicata, art. 2 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, coroborate cu cele ale art. 12 pct. 2 din Decretul nr. 261/09.07.1982 de ratificare a Conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Cipru, este datorata diferente de impozit pe veniturile realizate de persoana juridica nerezidenta, drept pentru care contestatia formulata urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Avându-se în vedere cele anterior menționate precum și că petenta nu contestă modul de calcul al dobânzilor, penalităților de întârziere și penalității în cota de 10%, precum și faptul că stabilirea de dobânzi, penalități de întârziere și penalități reprezintă măsura accesorie în raport cu debitele, iar în sarcina petentei a fost reținut ca fiind datorat debitul reprezentând impozit pe veniturile realizate de persoana juridică nerezidentă, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru căpătul de cerere privind obligațiile de plată accesorii debitului anterior menționat (dobânzi, penalități de întârziere, precum și penalități în cota 10% din impozitul datorat).

3) Referitor la taxa pe valoarea adăugată și obligațiile de plată accesorii aferente T.V.A.

În fapt, petenta a emis un număr de 33 de facturi de prestări servicii (neutralizări de vagoane), unor companii străine, fără a calcula și colecta taxa pe valoarea adăugată.

Petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de societatea care a prestat efectiv serviciile în cauză, în speta firma R.

Potrivit celor menționate în contestație, contractele în cauză au fost considerate de către petenta ca fiind încheiate pentru realizarea unor servicii de consultanță și reprezentare pe piața românească a celor două firme străine.

Din analiza contractelor încheiate se constată că din cadrul obligațiilor petentei nici una nu se încadrează în categoria serviciilor de consultanță, excludând eventual "cercetarea pieței".

Unitatea susține faptul că în speta sunt aplicabile prevederile art.7 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care precizează: "(1) Locul prestărilor de servicii se consideră a fi în România când prestatorul își are stabilit în România sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită, cu următoarele excepții pentru care locul prestării este: [...]"

c) locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia. În această categorie se încadrează: [...]"

5. serviciile consultanților, inginerilor, birourilor de studii, avocaților, experților contabili și alte servicii similare; [...]"

Cele 33 de facturi au fost emise de petenta pentru prestări de servicii (servicii de neutralizare vagoane) ai caror beneficiari erau cele două firme cipriote, în condițiile în care contestatoarea a fost doar un intermediar al firmelor străine în relația acestora cu prestatorul efectiv al serviciilor în cauză, respectiv firma R.

În consecință, statutul de reprezentant al firmelor străine nu exonerează petenta de la calcularea și evidențierea T.V.A. aferentă facturilor emise către cele două firme străine, în speta fiind incidente prevederile art.7 alin.(1) lit.d) pct.2 din Legea nr.345/2002, potrivit cărora locul prestării serviciilor se consideră a fi locul unde serviciile sunt prestate efectiv pentru "prestările accesorii transportului, cum sunt: încărcarea-descărcarea mijloacelor de transport, manipularea, paza și/sau depozitarea mărfurilor și alte servicii similare", respectiv art.7 alin.(2) din același act normativ, în

temeiul caruia “Prestările de servicii pentru care locul prestării se consideră a fi în România se supun regimurilor de impozitare prevăzute în prezenta lege”.

Din analiza contractelor în cauza rezulta că nici una din obligațiile asumate de petenta nu se poate încadra în categoria unor servicii reale de consultanță prevăzute la art.7 alin.(1) lit.c) lit.5 din Legea nr.345/2002, așa cum în mod greșit a considerat aceasta.

Față de cele reținute anterior, în temeiul dispozițiilor legale anterior citate, este legal datorată de către petenta taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de prestări servicii emise către cele două firme străine, prestări efectuate pe teritoriul României.

Avându-se în vedere cele anterior menționate precum și că petenta nu contestă modul de calcul al dobânzilor și al penalităților de întârziere aferente T.V.A. respectiv faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitele, iar în sarcina petentei a fost reținut că fiind datorat debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru căpătul de cerere privind obligațiile de plată accesorii debitului anterior menționat (dobânzi și penalități de întârziere).

#### 4) Referitor la impozitul pe profit în suma de S lei noi și obligațiile de plată accesorii

Societatea, în calitate de tert proprit, a achitat la data 23.07.2003, prin ordin de plată, suma totală de S lei noi cu titlu de impozit pe profit proprit conform dosarului de executare și sentinței civile, în calitate de tert proprit, în contul executorului judecătoresc.

Aceste plăți au fost evidențiate în contul 441 “Impozit pe profit”, operațiunea fiind considerată plata parțială din impozitul pe profit aferent trimestrului II 2003.

Intrucât suma nu se regăsește în contul bugetar corespunzător din Trezoreria Târgu Mureș la control s-a reținut că aceasta nu poate fi luată în considerare la stingerea obligației de plată în contul impozitului pe profit datorat de unitate pentru trimestrul II 2003, conform art.24 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002. În consecință, organele fiscale au calculat în sarcina unității dobânzi și penalități de întârziere.

În temeiul art.4 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, “Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele bugetare prevăzute la art. 3, întocmit de organele de specialitate sau de persoanele împuternicite potrivit legii, după cum urmează: [...]”

b) declarația sau documentul întocmit de plătitor prin care declară impozitul, taxa, contribuția ori alte venituri bugetare, în cazul obligațiilor bugetare care se stabilesc de către acesta, potrivit legii;

c) documentul care cuprinde rezultatele controlului ulterior efectuat de organele abilitate de lege în acest scop pentru diferențele constatate între obligațiile de plată determinate de plătitor și cele legal datorate, inclusiv dobânzile și penalitățile de întârziere, precum și alte penalități stabilite conform legii cu privire la impozite, taxe, contribuții și alte venituri bugetare;[...]”.

Se retine ca pentru impozitul pe profit in suma de S lei noi datorat de unitate pentru trimestrul II 2003 titlul de creanta este declaratia intocmita de petenta. In procesul-verbal nu a fost stabilita o diferenta intre impozitul pe profit aferent trimestrului II 2003 determinat de unitate si cel legal datorat, ci doar s-a constatat ca intrucat suma totala de S lei noi achitata la data 23.07.2003, prin ordin de plata, nu se regaseste in contul bugetar corespunzator din Trezoreria Targu Mures, nu poate fi luata in considerare la stingerea obligatiei de plata in contul impozitului pe profit datorat de unitate pentru trimestrul II 2003, conform art.24 din Ordonanta Guvernului nr.61/2002.

In aceste conditii se constata ca in mod eronat la cap.C "Situatia sintetica a rezultatelor controlului" este inclusa **in categoria obligatiilor stabilite suplimentar prin actul de control** suma de S lei noi reprezentand impozit pe profit. In consecinta, contestatia urmeaza fi admisa pentru suma anterior mentionata.

In contestatie petenta invoca argumente in sustinerea **legalitatii platii sumei totale de S lei noi**, achitata la data 23.07.2003, prin intermediul ordinelor de plata, cu titlu de impozit pe profit poprit, in calitate de tert poprit, in contul executorului judecatoresc, cauza care **nu este in competenta de solutionare a D.G.F.P.Mures-Biroul solutionare contestatii** avandu-se in vedere prevederile art.204 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu art.1 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata si completata prin Legea nr. 506/2001. In acest sens se retine ca in adresa petentei, este mentionat faptul ca **pe rolul Tribunalului Mures** se afla in curs de solutionare actiunea ce face obiectul dosarului nr.B, introdusa de catre unitate in contradictoriu cu D.G.F.P. Mures, in temeiul art.111 din Codul de procedura civila, **avand ca obiect recunoasterea legalitatii platii efectuate cu ordinele de plata din 23.07.2003, cu consecinta liberarii de plata obligatiilor bugetare constand in impozit pe profit pana la concurenta sumei de S lei noi.**

In ceea ce priveste dobanzile si penalitatile de intarziere, calculate la control avandu-se in vedere prevederile art.24 din Ordonanta Guvernului nr.61/2002, se retine ca motivele invocate in sustinerea contestatiei sunt legate de recunoasterea legalitatii platii efectuate cu ordinele de plata din 23.07.2003, aspect care face obiectul dosarului aflat pe rolul Tribunalului Mures. Sentinta din data de 15.11.2004 a Tribunalul Mures, ramasa definitiva si irevocabila prin Decizia civila din data de 05.04.2005, se refera la alta societate comerciala, neputand fi luata in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei.

Potrivit art. 24 din Ordonanta Guvernului nr.61/2002, republicata:

“(1) În cazul plăților în numerar obligația bugetară se consideră plătită la data înscrisă în documentul de plată eliberat de organele sau persoanele abilitate ale creditorilor bugetari.

(2) În cazul plății efectuate prin decontare bancară sau prin mandat poștal pentru obligațiile bugetare cu termen de plată fix sau stabilit sub formă de interval, obligația bugetară se consideră plătită la data creditării contului bugetar corespunzător. În

înțelesul acestei prevederi, contul bugetar corespunzător este contul curent general al trezoreriei statului, deschis la Banca Națională a României.[...]”.

Intrucat pana la data solutionarii prezentei contestatii, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, nu a fost pronuntata o solutie definitiva si irevocabila in ceea ce priveste legalitatea platii sumei totale de S lei noi, achitata la data 23.07.2003, avandu-se in vedere ca petenta nu contesta modul de calcul al obligatiilor de plata accesorii impozitului pe profit in suma de S lei noi, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capetele de cerere privind dobanzile si penalitatile de intarziere.

**DIRECTOR EXECUTIV,**