

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR
PUBLICE A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 24
din 02.04.2007
privind soluționarea contestației formulată de

.....
din localitatea,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava
sub nr. /

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului prin adresa nr. /, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr. /, cu privire la contestația formulată de, având domiciliul fiscal în localitatea, str., nr. ..., bl. ..., sc. ..., ap. ..., județul

....., **din localitatea**, contestă suma de lei, stabilită de Administrația Finanțelor Publice a municipiului în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din, astfel:

- lei impozit pe venit pentru anul 2004, stabilit prin Decizia de impunere nr. din
- lei majorări aferente impozitului pe venitul global pentru perioada 2004-2005, stabilite prin Decizia de impunere nr. din

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 din Ordonanța Guvernului nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 și 179 din Ordonanța Guvernului nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I., cu domiciliul fiscal în localitatea, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. / și prin Decizia de impunere anuală nr., întocmite de Administrația Finanțelor Publice a municipiului, privind suma de lei lei, reprezentând impozit pe venit aferent anului 2004 și accesorii aferente impozitului pe venitul global.

Prin contestația depusă, petenta arată că prin contractul de leasing operațional nr. din, încheiat cu S.C. „.....” S.R.L., a primit spre folosință autovehiculul model

Contestatoarea precizează că organele de control nu au ținut cont de obiecțiunile formulate și au considerat că este vorba de un contract de leasing financiar, neacceptând la deducere cheltuieli în sumă de RON, pe motiv că:

- „riscurile și beneficiile dreptului de proprietate sunt transferate utilizatorului la momentul în care contractul produce efecte

- se prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului de către utilizator”.

Aceasta susține că condițiile enumerate mai sus nu sunt îndeplinite.

Petenta mai menționează că contractul nr. din, este definit în clar „contract de leasing operațional” după cum a fost intitulat și de părțile contractante și după cum rezultă din cuprinsul actului, ce reprezintă voința părților, ce nu poate fi modificat decât de acestea și nu de terțe persoane și nu contract de leasing financiar așa cum în mod eronat se stipulează în actul de control.

..... invocă în susținerea contestației prevederile art. 977, 982, 983 din Codul civil, unde se precizează că interpretarea contractelor se face după intenția comună a părților contractante și nu după sensul literal al termenelor, clauzele sale interpretându-se unele prin altele și se reține înțelesul ce rezultă din întregul contract, iar atunci când există îndoială, convenția se interpretează în favoarea celui ce se obligă.

De asemenea, în contestație se mai precizează că la Secțiunea 1- început pct. 1.2 din contractul de leasing se menționează că proprietarul are dreptul exclusiv de proprietate asupra autovehiculului și asupra oricărei modificări aduse acesteia, iar la pct. 1.3 se precizează că pe toată durata de valabilitate a contractului proprietarul este exonerat de orice fel de răspundere pentru daunele de orice natură produse terților de bunurile ce se află în folosința utilizatorului.

Petenta susține că prin contract nu s-a stipulat transferul la utilizator a riscurilor și beneficiilor dreptului de proprietate asupra autoturismului, în momentul încheierii contractului, în sensul prevăzut de O.G. nr. 51/1997, aprobată prin Legea nr. 90/1998 și art. 7 pct. 7 și 8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ci s-a menționat exonerarea proprietarului de pagubele produse terților de autovehiculul aflat în folosința utilizatorului, până la expirarea termenului stipulat de părți, răspundere ce derivă din dispozițiile art. 1000 alin. 1 din Codul civil, privitoare la răspunderea oricărei persoane pentru pagubele cauzate de lucrul aflat în paza sa.

Contestatoarea mai precizează că obligația utilizatorului de răspundere pentru pagubele produse de lucru terților este specifică contractelor prin care se transmite doar dreptul de a folosi un bun mobil sau imobil (contract de locațiune, închiriere, împrumut de folosință etc.).

Aceasta mai invocă prevederile art. 49 alin. 5 lit.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează că cheltuielile cu chiria – rata de leasing, în cazul leasingului operațional sunt deductibile susținând că în cazul contractului nr..... din, încheiat între și S.C. „.....” S.R.L. București, ratele au fost înregistrate în mod corect conform anexei nr. 1 la contract.

Cu privire la afirmația organului de control potrivit căreia în contract s-a prevăzut în mod expres că la expirarea contractului de leasing se transferă utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului, petenta susține că nu este reală deoarece la secțiunea 9 – Opțiunea utilizatorului pct. 9.1. se menționează că „înainte

cu 30 de zile de la data expirării contractului și a achitării tuturor sumelor datorate, utilizatorul are un drept de opțiune, care constă în:

- a) cumpărarea bunului la valoarea reziduală
- b) restituirea acestuia către proprietar, sau
- c) solicitarea prelungirii duratei de folosință”.

Contestatoarea mai precizează că opțiunea cumpărării autovehiculului a fost transmisă proprietarului la data de, după care, a avut loc predarea autoturismului în proprietatea utilizatorului, utilizatorul a restituit suportii de numere cu inscripția „..... LEASING”, certificatul de înmatriculare și apoi s-a emis certificatul de înmatriculare pe numele biroului notarial.

Pentru motivele prezentate în contestație, petenta solicită anularea parțială a actului de control și admiterea contestației.

Întrucât din contestația inițială nu rezultă cu claritate quantumul sumelor contestate precum și deciziile contestate, prin adresa nr/....., s-a pus în vedere contestatorului să completeze plângerea formulată cu aceste elemente.

Cu adresa nr. /..... înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județuluisub nr. /....., Administrația Finanțelor Publice a municipiului ne transmite completarea contestației depusă de prin care ne comunică faptul că își îndreaptă contestația și asupra deciziei de impunere anuală nr. din prin care s-a stabilit obligația de plată în sumă de lei, reprezentând impozit pe venit pentru anul 2004.

II. Prin Decizia de impunere anuală nr /..... și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /....., emise de Administrația Finanțelor Publice a municipiului în baza raportului de inspecție fiscală nr. încheiat la data de, s-au stabilit în sarcina diferențe de impozit pe venit constatate în plus aferente anului 2004 în sumă de, contestate în totalitate și accesorii în sumă totală de lei din care se contestă suma de lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venitul global.

..... funcționează în baza Ordinului 2296/C din 07.08.2003 emis de Ministerul Justiției, având ca obiect principal activitatea de notariat și își desfășoară activitatea în municipiul, str., nr., bl., ap. Sediul în care funcționează cabinetul notarial este închiriat conform contractului nr. /....., reînnoit prin actul /.....

..... conduce evidență contabilă în partidă simplă.

Organele de inspecție fiscală au efectuat un control la, având drept obiectiv verificarea modului de constituire și virare a impozitului pe venit pentru perioada 2003-2005, a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2006-30.09.2006, a impozitului pe venitul din salarii, și a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 10.2003-11.2006.

Cu privire la impozitul pe venit aferent anului 2004:

În anul 2004, contribuabila a înregistrat în evidența contabilă, următoarele rezultate ale activității:

Venit brut lei

Cheltuieli deductibile lei
Venit net lei.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că petenta a dedus în anul 2004 cheltuieli în sumă de lei aferente unui contract de leasing pentru un autoturism marca încheiat cu S.C. „.....” S.R.L. intitulat „contract de leasing operațional”, pe care organul de control l-a considerat ca fiind leasing financiar, procedând la neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu ratele de leasing. Motivația organului de inspecție fiscală este că riscurile și beneficiile dreptului de proprietate sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul produce efecte și se prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către proprietar, așa cum se precizează la art. 7, alin. 7 și alin. 8 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Organul de control mai precizează că asigurarea autovehiculului este facturată utilizatorului care o și achită cu ordin de plată.

S-au majorat cheltuielile cu suma de lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea autovehiculului pentru lunile noiembrie 2004 și decembrie 2004 și cu suma de lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea unei imprimante achiziționate în 2003.

În urma inspecției fiscale au rezultat următoarele:

Venit brut lei
Cheltuieli deductibile lei
Venit net lei.

Ca urmare a valorificării rezultatelor inspecției fiscale, a fost emisă decizia de impunere anuală nr/..... pe anul 2004 prin care s-au stabilit diferențe de impozit pe venit constatate în plus de lei, aferente cheltuielilor neadmise la deducere.

Pentru nevirarea în termen a impozitului pe venit aferent anilor 2003 și 2004 s-au calculat majorări și penalități de întârziere în sumă de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la Decizia de impunere anuală nr. din prin care s-au stabilit obligații de plată în sumă de lei reprezentând impozit pe venit aferent anului 2004

Cauza supusă soluționării este dacă organul de inspecție fiscală a procedat corect prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor reprezentând contravaloarea ratelor unui contract de leasing intitulat operațional pe care acesta l-a considerat leasing financiar și admiterea cheltuielilor cu amortizarea autovehiculului ce face obiectul contractului de leasing.

În fapt,, a dedus în anul 2004 cheltuieli în sumă de lei, reprezentând contravaloarea ratelor contractului de leasing nr. din

....., intitulat operațional, încheiat cu S.C. „.....” S.R.L. având ca obiect un autovehiculul marca

Organul de control a considerat respectivul contract ca fiind un contract de leasing financiar, pe motiv că riscurile și beneficiile dreptului de proprietate sunt transferate utilizatorului la momentul la care produce efecte și se prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator, așa cum se prevede la art. 7 alin. 7 și 8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, neacordând deducere pentru cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare rate de leasing și suplimentând cheltuielile deductibile cu suma de lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea autovehiculului. În referatul cu propuneri de soluționare organul de inspecție fiscală menționează și faptul că petentul a achitat contravaloarea asigurării.

De asemenea, organul de control a acordat suplimentar deducere pentru suma de lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea unei imprimante achiziționate în 2003.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 7 alineatul (1), punctele 7 și 8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, unde se precizează:

“ART. 7

Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

(...)

7. contract de leasing financiar - orice contract de leasing care îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) riscurile și beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul leasingului sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte;

b) contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului;

c) perioada de leasing depășește 75% din durata normală de utilizare a bunului ce face obiectul leasingului; în înțelesul acestei definiții, perioada de leasing include orice perioadă pentru care contractul de leasing poate fi prelungit;

8. contract de leasing operațional - orice contract de leasing încheiat între locator și locatar, care nu îndeplinește condițiile contractului de leasing financiar;”

Din textul de lege de mai sus reiese că un contract de leasing financiar trebuie să îndeplinească cel puțin una dintre condițiile prezentate la punctul 7.

Cu privire la condiția prevăzută la art. 7 alineatul (1), punctul 7 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv „riscurile și beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul leasingului sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte”, în contractul nr. din data de încheiat între S.C. „.....” S.R.L. și se prevăd următoarele clauze:

„CONDIȚII SPECIALE ALE CONTRACTULUI DE LEASING

(...)

4. CONDIȚII DE LIVRARE

(...)

4.8. Prin prezentul contract de leasing operațional, care constituie și mandat special, proprietarul transmite utilizatorului toate drepturile derivând din contractul de vânzare-cumpărare, cu excepția dreptului de dispoziție asupra bunului, după cum îi recunoaște dreptul la acțiune directă împotriva furnizorului în cazul reclamațiilor privind livrarea, calitatea, originea produsului, viciile aparente sau ascunse, asistența tehnică, service-ul necesar în perioada de garanție.

(...)

CONDIȚII GENERALE ALE CONTRACTULUI DE LEASING

Secțiunea 1 – ÎNCEPUT

(...)

1.3. Pe toată durata de valabilitate a prezentului contract, proprietarul este exonerat de orice fel de răspundere pentru daunele, de orice natură, produse terților de bunurile ce se află în folosința utilizatorului”.

(...)

Secțiunea 8 – ASIGURAREA AUTOVEHICULELOR

(...)

8.11. Utilizatorul va fi răspunzător pentru toate consecințele rezultând din omisiunea de asigurare sau pentru asigurarea necorespunzătoare a autovehiculelor, în condițiile alineatelor precedente.

(...)

8.14. Utilizatorul este obligat să respecte condițiile de asigurare CASCO impuse de societatea de asigurare. În cazul în care societatea de asigurare nu acordă despăgubiri sau acestea nu acoperă integral dauna produsă, utilizatorul va fi obligat să achite, integral, contravaloarea daunelor, inclusiv franciza.

8.15. Dacă autovehiculul a fost furat sau avariat total și dacă societatea de asigurare va refuza despăgubirea proprietarului datorită culpei utilizatorului, după caz a prepușilor acestuia, utilizatorul este obligat ca în termen de 5 (cinci) zile calendaristice, de la data comunicării refuzului de despăgubire din partea societății de asigurare, să achite proprietarului valoarea redevențelor rămase de achitat, separat de alte daune-interese cărora culpa utilizatorului sau a prepușilor săi le-a dat naștere.

8.16. Dacă utilizatorul va achita anticipat toate costurile legate de contractul de leasing, inclusiv cele aferente asigurării, S.C. S.R.L., va putea transfera interesul asigurabil acestuia, cu acordul societății de asigurare”.

Asfel, din clauzele contractului se întrevăd pe de o parte **riscuri** transferate utilizatorului cum ar fi răspunderea pentru daunele, de orice natură, produse terților de bunurile ce se află în folosința sa, obligația acestuia de a achita daune atunci când societatea de asigurare nu acordă despăgubiri, sau acestea nu acoperă integral dauna produsă, obligația de a achita proprietarului valoarea redevențelor rămase de achitat în condițiile în care autovehiculul este furat sau avariat total separat de alte daune-interese cărora culpa utilizatorului sau a prepușilor săi le-a dat naștere, iar pe de altă parte **beneficii** transferate utilizatorului, respectiv transmiterea de către proprietar

utilizatorului a tuturor drepturilor derivând din contractul de vânzare-cumpărare, cu excepția dreptului de dispoziție asupra bunului, posibilitatea transferului asigurabil acestuia dacă achită anticipat toate costurile legate de contractul de leasing, inclusiv cele aferente asigurării.

Referitor la precizarea organului de control control că asigurarea autovehiculului este facturată utilizatorului, care o și achită, sunt aplicabile:

- prevederile art. 26 din O.G. nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată în temeiul art. VII din Legea nr. 99/1999 privind unele măsuri pentru accelerarea reformei economice la data de 12.01.2000, și ale art. unde se precizează:

“ART. 26

Cheltuielile de asigurare a bunului care face obiectul unui contract de leasing sunt deductibile fiscal de către partea obligată prin contract să plătească primele de asigurare”.

- prevederile art 49 alin. 4 lit. d) punctul 1, unde se stipulează:

“TITLUL

Impozitul pe venit

(...)

ART. 49

Reguli generale de stabilire a venitului net din activități independente determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(...)

4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II;

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

(...)”

În contractul de leasing nr. din sunt prevăzute următoarele clauze:

„Secțiunea 8 – ASIGURAREA AUTOVEHICULELOR

(...)

8.5. Polița de asigurare Casco se va achita de către utilizator către S.C..... S.R.L., în termen de 5 zile lucrătoare de la data emiterii facturii proformă de către acesta, astfel încât contravaloarea primei de asigurare să crediteze

contul indicat până la data menționată pe proformă. S.C. S.R.L va emite și transmite utilizatorului factura fiscală.

(...)

8.9. S.C. S.R.L va încheia asigurarea de răspundere civilă pentru obiectul finanțat în leasing pentru fiecare an de utilizare la o societate de asigurare agreată de proprietar, conform normelor legale în vigoare. Costurile aferente acestei asigurări vor fi suportate de către utilizator”.

Astfel, având în vedere prevederile legale și clauzele contractuale prezentate mai sus, se înțelege că și-a dedus cheltuielile cu asigurarea autovehiculului achiziționat în leasing, considerându-l un bun din patrimoniul afacerii.

Cu privire la condiția prevăzută la art. 7 alineatul (1), punctul 7 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

“b)contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului”, pe care organul de inspecție fiscală a considerat-o îndeplinită, în contractul de leasing existent la dosar se prevăd următoarele:

„CONDIȚII SPECIALE ALE CONTRACTULUI DE LEASING

3. CONDIȚII ȘI TERMENE DE PLATĂ

(...)

3.8. Cu 30 de zile înainte de data expirării prezentului contract și sub condiția achitării tuturor redevențelor și a îndeplinirii integrale a tuturor celorlalte obligații financiare asumate față de proprietar, utilizatorul va fi îndreptățit să-și exercite opțiunea de achiziționare a autovehiculelor, la valoarea reziduală a acestora în sumă de, exclusiv TVA, și de plată a taxelor vamale, dacă este cazul, în conformitate cu art. 27 din O.G. 51/1997 astfel cum a fost modificată de Legea nr. 99/1999, titlul II.

CONDIȚII GENERALE ALE CONTRACTULUI DE LEASING

Secțiunea 9 – Opțiunile utilizatorului

9.1. Cu 30 de zile înainte de data expirării prezentului contract și sub condiția achitării tuturor redevențelor și a îndeplinirii integrale a tuturor celorlalte obligații financiare asumate față de proprietar, utilizatorul are un drept de opțiune, constând în:

- a) cumpărarea bunului la valoarea reziduală
- b) restituirea acestuia către proprietar
- c) solicitarea prelungirii duratei de folosință”

Referitor la acest aspect art. 1 din O.G. nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată în temeiul art. VII din Legea nr. 99/1999 privind unele măsuri pentru accelerarea reformei economice la data de 12.01.2000 prevede:

“ART. 1

(1) Prezenta ordonanță se aplică operațiunilor de leasing prin care o parte, denumită locator/finanțator, transmite pentru o perioadă determinată dreptul de

folosință asupra unui bun al cărui proprietar este celeilalte părți, denumită utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plăți periodice, denumită rată de leasing, iar la sfârșitul perioadei de leasing locatorul/finanțatorul se obligă să respecte dreptul de opțiune al utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de leasing ori de a înceta raporturile contractuale. Utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dacă părțile convin astfel și dacă utilizatorul achită toate obligațiile asumate prin contract.”

Textul de lege prezentat mai sus definește cadrul general al operațiunilor de leasing cu privire la obligația locatorului/finanțatorului de a **respecta dreptul de opțiune al utilizatorului** de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul sau de a înceta raporturile contractuale.

Având în vedere precizările prevăzute la art. 1 din O.G. nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată la data de 12.01.2000, precum și cele din art. 7 alineatul (1), punctul 7 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reiese că orice contract de leasing trebuie să respecte **opțiunea utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul sau de a înceta raporturile contractuale**, dar contractul de **leasing financiar** trebuie să prevadă expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului.

Astfel analizând contractul de leasing pe care organul de control l-a avut în vedere, existent la dosarul cauzei și prevederile legale prezentate mai sus se observă că deși la condițiile generale ale contractului de leasing sunt precizate cele trei opțiuni, în condițiile speciale ale contractului de leasing este prevăzut doar faptul că la sfârșitul contractului de leasing utilizatorul va fi îndreptățit să-și exercite opțiunea de achiziționare a autovehiculului la valoarea reziduală.

De asemenea, art. 6 din O.G. nr. 51/1997, republicată în data de 12.01.2000 în temeiul art. VII din Legea nr. 99/1999 privind unele măsuri pentru accelerarea reformei economice, prevede:

“ART. 6

(1) Contractul de leasing trebuie să cuprindă minimum următoarele elemente:

a) părțile în contractul de leasing:

- locatorul/finanțatorul;

- utilizatorul;

b) descrierea exactă a bunului care face obiectul contractului de leasing;

c) valoarea totală a contractului de leasing;

d) valoarea ratelor de leasing și termenul de plată a acestora;

e) perioada de utilizare în sistem de leasing a bunului;

f) clauza privind obligația asigurării bunului.

(2) Contractul de leasing financiar trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la alin. (1), următoarele:

a) valoarea inițială a bunului;

b) clauza privind dreptul de opțiune al utilizatorului cu privire la cumpărarea bunului și la condițiile în care acesta poate fi exercitat”.

Din textul de lege citat mai sus reiese că un contract de leasing financiar trebuie să conțină clauza privind dreptul de opțiune al utilizatorului cu privire la cumpărarea bunului și la condițiile în care acesta poate fi exercitat, așa cum se prevede la punctul 3.8. din condițiile speciale ale contractului de leasing nr. din

De asemenea, avînd în vedere avansul relativ mare (50%) pe care petenta l-a achitat și valoarea reziduală relativ mică (30%) a bunului la sfârșitul contractului, se întrevode intenția vădită de cumpărare a bunului încă de la momentul semnării contractului, motiv pentru care organul de control a considerat în mod legal condiția de la art. 7 alineatul (1), punctul 7 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal îndeplinită. Astfel prin considerarea contractului ca fiind de leasing operațional petenta și-a dedus avansul în sumă de EURO și ratele lunare în sumă de EURO integral, în condițiile în care în mod legal valoarea mijlocului fix ar fi trebuit recuperată treptat prin amortizare.

Cu privire la condiția prevăzută la art. 7 alineatul (1), punctul 7 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

„ c) perioada de leasing depășește 75% din durata normală de utilizare a bunului ce face obiectul leasingului; în înțelesul acestei definiții, perioada de leasing include orice perioadă pentru care contractul de leasing poate fi prelungit”.

În anul 2004, durata normală de funcționare se stabilea în conformitate cu prevederile Hotărârii nr. 964 din 23 decembrie 1998 pentru aprobarea clasificății și a duratelor normale de funcționare a mijloacelor fixe, unde se precizează:

“ART. 1

Se aprobă Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, cuprins în anexa care face parte integrantă din prezenta hotărâre.

CATALOGUL PRIVIND CLASIFICAREA ȘI DURATELE NORMALE DE FUNCȚIONARE A MIJLOACELOR FIXE

CODUL DE CLASIFICARE	DENUMIREA ACTIVELOR FIXE DE FUNCȚIONARE (UTILIZARE)	DURATE NORMALE DE FUNCȚIONARE (ANI)
4.2.1.	Mijloace de transport pentru persoane.	
4.2.1.1.	- autoturisme, în afară de:	5
4.2.1.1.1.	- taxiuri;	4
4.2.1.2.	- microbuze;	6
4.2.1.3.	- autobuze, în afară de:	9
4.2.1.3.1.	- autobuze pentru transportul urban;	8
4.2.1.4.	- motociclete și biciclete.	4

Astfel, pentru autovehiculul marca durata normală de utilizare (DNU) este de 5 ani.

$75\% \text{ din DNU} = 5 * 75\% = 3.75 \text{ ani}$

Având în vedere că durata contractului de leasing este de 2 ani, adică mai puțin de 3.75 ani, se înțelege că condiția prevăzută la art. 7 alineatul (1), punctul 7 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu este îndeplinită.

Deoarece un contract de leasing financiar trebuie să îndeplinească cel puțin una din condițiile prevăzute la art. 7 alineatul (1), punctul 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar din cele prezentate mai sus reiese că în cazul contractului de leasing nr. din sunt îndeplinite două dintre ele, organul de control în mod legal l-a considerat un **contract de leasing financiar**.

Referitor la neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu ratele de leasing și admiterea la deducere a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, sunt aplicabile prevederile art. 49 alin. (4) și alin. (5) lit. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„TITLUL

Impozitul pe venit

(...)

ART. 49

Reguli generale de stabilire a venitului net din activități independente determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(...)

4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II;

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;

3. boli profesionale, risc profesional și accidente de muncă;

4. persoane care obțin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului III din prezentul titlu, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator.

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...)

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing”.

Din textul de lege citat mai sus reiese că în cazul unui contract de leasing financiar utilizatorul deduce cheltuielile cu amortizarea și dobânzile.

Având în vedere cele prezentate mai sus, s-a reținut faptul că organul de control în mod legal a stabilit că petenta datorează bugetului de stat **impozit pe venit aferent anului 2004 în sumă de lei**, drept urmare contestația pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată

2. Referitor la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din prin care s-au stabilit obligații de plată accesorii în sumă totală de lei din care se contestă suma de lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venitul global

Cauza supusă soluționării este dacă datorează această sumă, în condițiile în care obligația bugetară pentru care s-au calculat accesorii, pentru perioada 03.12.2004-31.12.2005, nu a fost achitată la scadență

În fapt, în urma controlului efectuat, prin Decizia de impunere nr. /, organul de control a stabilit majorări și penalități de întârziere în sumă de lei, ca urmare a neachitării în termen a impozitului pe venit global în sumă de lei, din care lei aferent anului 2003 și lei aferent anului 2004.

În drept, în ceea ce privește **legalitatea stabilirii de dobânzi și penalități de întârziere** pentru neachitarea la termen a obligațiilor de plată către bugetul de stat, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- începând cu data de 1.01.2004 sunt aplicabile prevederile art 108, 109 și 114 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală devenite art. 114, 115 și 120 prin republicarea la data de 24.06.2004, care stipulează:

„ART. 114

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]”

„ART. 115

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.
(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite, taxe, contribuții, precum și cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului, taxei sau contribuției, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv;[...]”

„ART. 120

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.[...]

Articolul 120 a fost modificat prin Legea 210 / 2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care intră în vigoare de la data de 15.07.2005, astfel:

„(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Articolele 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 24.06.2004, au devenit 115, 116 și 121 prin republicarea actului normativ la data de 26.09.2005.

Prin Legea nr. 210 / 2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se stipulează că, începând cu data de 1 ianuarie 2006, noțiunile de dobânzi și/sau penalități de întârziere se înlocuiesc cu noțiunea de majorări de întârziere, art. 115 din Codul de procedură fiscală, devenit art. 116 prin republicarea la data de 26.09.2005, se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 115

Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...]

(5) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

și se abrogă art. 120 (cu privire la penalitățile de întârziere) din Codul de procedură fiscală.

Din textele de lege citate mai sus, se reține că pentru neachitarea la termenul scadent a impozitului pe venit stabilit suplimentar de organele de control debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere.

Față de cele prezentate mai sus și având în vedere faptul că pentru impozitul pe venit în sumă de lei, aferent anului 2004 s-a respins contestația, iar impozitul pe venit aferent anului 2003 în sumă de lei nu a fost contestat, urmează, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, a se **respinge** contestația **ca**

neîntemeiată și pentru suma de lei, reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul global.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 7 alineatul (1), punctele 7 și 8, art. 49 alin. (4) și alin. (5) lit. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 1, art. 6 și art. 26 din O.G. nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată în temeiul art. VII din Legea nr. 99/1999 privind unele măsuri pentru accelerarea reformei economice la data de 12.01.2000, Hotărârea nr. 964 din 23 decembrie 1998 pentru aprobarea clasificăției și a duratelor normale de funcționare a mijloacelor fixe, art 108, 109 și 114 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală devenite art. 114, 115 și 120 prin republicarea la data de 24.06.2004, și art. 115, 116 și 121 prin republicarea aceluiași act normativ la data de 26.09.2005 coroborate cu art. 186 din Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

DECIDE :

- **Respingerea** contestației formulată de, împotriva **Deciziei de impunere anuală nr. din și Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /**, emise de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava, privind **suma de lei**, reprezentând:

- lei - impozit pe venit pentru anul 2004;
 - lei majorări aferente impozitului pe venitul global ,
- ca neîntemeiată.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,