

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE**  
**A JUDEȚULUI SUCEAVA**

**DECIZIA NR. 49**

din 9.03.2006

privind soluționarea contestației formulate de

**SC ..... SRL Suceava,**

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava  
sub nr. .... din 11.01.2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr. ..../6.01.2006, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. ..../11.01.2006, cu privire la contestația formulată de SC ..... SRL, din localitatea Suceava, ....., județul Suceava.

**SC .....SRL** contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. ....din 2.12.2005, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .... din 2.12.2005, întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma de .... lei**, reprezentând:

- .....lei – taxă pe valoarea adăugată;
- .....lei – dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .....lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ..... lei – impozit venit persoane nerezidente;
- ... lei – dobânzi aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente.

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 Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

**I. SC ..... SRL contestă Decizia de impunere nr. ..../2.12.2005, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..../2.12.2005, privind obligațiile fiscale în sumă totală de .... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, impozit pe venitul persoanelor nerezidente și accesorii ale acestora.**

În cererea formulată, contestatoarea arată că nu este înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Petenta precizează că a derulat două contracte de leasing financiar extern, nr. ..../20.01.2003 și nr. .../21.05.2005, conform cărora utilizatorul avea obligația achitării unui avans, a unor rate pe perioada unui an și a unei valori reziduale.

Contestatoarea precizează că la primul contract a achitat avansul, valoarea reziduală și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, conform Declarației vamale nr. .../6.02.2004, iar la cel de-al doilea contract a achitat numai avansul.

Petenta susține că nu a achitat ratele și dobânzile de leasing deoarece, în urma unor negocieri verbal, locatorul, firma germană ....., a renunțat la achitarea lor.

Contestatoarea susține că obligațiile fiscale calculate de organul de control sunt nelegale, deoarece baza de calcul nu există.

**II. Prin Decizia de impunere nr. ..../2.12.2005, emisă de Activitatea de control fiscal Suceava în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..../2.12.2005, s-a stabilit în sarcina societății suma de ..... lei, reprezentând:**

- .... lei – taxă pe valoarea adăugată;
- .... lei – dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .. lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei – impozit venit persoane nerezidente;
- .... lei – dobânzi aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente.

Inspecția fiscală a avut obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și virare a obligațiilor fiscale datorate către bugetul consolidat al statului în perioada 1.01.2002 – 30.09.2005.

**1.** Organul de control precizează că în anul 2003 societatea ....SRL a închiriat un autoturism ..... de la firma germană .. în baza contractului de leasing financiar nr. ..../20.01.2003.

În urma verificării efectuate, organul de control a constatat că societatea nu a calculat și achitat taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing în sumă totală de ..... lei prevăzute în contractul nr. ..../20.01.2003.

În conformitate cu prevederile art 13, alin 1 lit d din Legea nr 345/2002, republicată, art 8 alin 5 din H.G. nr 598/2002, O.G. 36/2003, organul de control a stabilit că societatea .... SRL datorează bugetului de stat **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei** aferentă ratelor de leasing în sumă totală de ..... lei, prevăzute în contractul nr. ..../20.01.2003.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, organele de control au calculat pentru perioada 25.03.2003 – 14.11.2005, **dobânzi de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei.**

De asemenea, organul de control a constatat că societatea nu a calculat și achitat bugetului de stat impozitul pe veniturile din dobânzile în sumă de ..... lei, plătite furnizorului extern, conform contractului nr. ..../20.01.2003.

În conformitate cu prevederile art 2, lit a din O.G. 83/1998, organul de control a stabilit că societatea .....SRL datorează bugetului de stat **impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de ..... lei** aferentă dobânzilor plătite furnizorului extern conform contractului nr. ..../20.01.2003.

Pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de .... lei, organele de control au calculat **dobânzi de întârziere în sumă de .... lei.**

2. Organul de control precizează că în anul 2005 societatea .....SRL a închiriat un autoturism ..... de la firma germană .. în baza contractului de leasing financiar nr. ..../21.05.2005.

În urma verificării efectuate, organul de control a constatat că societatea nu a calculat și achitat taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing în sumă totală de ..... lei, prevăzute în contractul nr. ..../21.05.2005.

În conformitate cu prevederile art 150, alin 1 lit b din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal și H.G. nr 44/2004, organul de control a stabilit că societatea .... SRL datorează bugetului de stat **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei**, aferentă ratelor de leasing în sumă totală de ..... lei, prevăzute în contractul nr. ..../21.05.2005.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, organele de control au calculat pentru perioada 26.07.2005 – 14.11.2005, **dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.**

De asemenea, organul de control a constatat că societatea nu a calculat și achitat bugetului de stat impozitul pe veniturile din dobânzile plătite furnizorului extern conform contractului nr. ..../21.05.2005.

În conformitate cu prevederile art 113 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, organul de control a stabilit că societatea .... SRL datorează bugetului de stat **impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de .... lei**, aferentă dobânzilor în sumă de ...lei, plătite furnizorului extern conform contractului nr. ..../21.05.2005.

Pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de .... lei, organele de control au calculat **dobânzi de întârziere în sumă de ..... lei.**

În actul de control contestat, organul de inspecție fiscală precizează că societatea .....SRL nu a prezentat în timpul controlului documente de plată ale ratelor și dobânzilor de leasing. Organul de control a considerat că ratele și dobânzile au fost achitate conform scadențelor prevăzute în contractele de leasing deoarece autovehiculele ce fac obiectul celor două contracte au fost importate definitiv.

De asemenea, în actul de control contestat se precizează că societatea nu a prezentat în timpul controlului certificat de rezidență fiscală a furnizorului extern, astfel încât organul de inspecție fiscală nu a putut lua în considerare Convenția de evitare a dublei impuneri.

**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:**

În urma verificării efectuate, organul de control a constatat că societatea .....SRL a închiriat două autoturisme de la firma germană ..... în baza contractelor de leasing financiar nr. ..../20.01.2003 și nr...../21.05.2005.

Contractele de leasing financiar nr. ..../20.01.2003 și nr. ..../21.05.2005 au fost încheiate pe perioade de câte 12 luni și prevăd obligativitatea plății lunare a ratei și a dobânzii de leasing, la data de 15 a fiecărei luni.

**1. Referitor la suma contestată de .... lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă societatea .....SRL avea obligația achitării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .... lei, aferentă ratelor de leasing prevăzute în contractele nr. ..../20.01.2003 și nr. ....../21.05.2005, în condițiile în care locatorul este o firmă germană care nu are sediul stabil în România.**

**În fapt,** organul de control a constatat că societatea nu a calculat și achitat taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing în sumă totală de ... lei prevăzute în contractul nr. ..../20.01.2003 și a ratelor de leasing în sumă totală de ..... lei prevăzute în contractul nr. ..../21.05.2005.

Ca urmare a celor constatate, organul de control a procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing, stabilind în sarcina contribuabilului **un debit suplimentar în sumă de ..... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.**

**În drept,** în ceea ce privește definirea noțiunii de operațiune impozabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în anul 2003, sunt aplicabile prevederile art 1, 4 și 7 din Legea nr 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care precizează :

**„ART. 1**

**(1) Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect care se datorează bugetului de stat. Prezenta lege stabilește regulile referitoare la taxa pe valoarea adăugată.**

**(2) Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:**

**a) să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora;[...]"**

**„ART. 4**

**(1) Se consideră prestare de servicii orice activitate care nu constituie livrare de bunuri în sensul art. 3. Astfel de operațiuni pot fi:[...]**

**t) operațiuni de leasing."**

**„ART. 7**

(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 beneficiarului. În această categorie se încadrează:[...]

**2. operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile;**

(2) Prestările de servicii pentru care locul prestării se consideră a fi în România se supun regimurilor de impozitare prevăzute în prezenta lege.”

Începând cu anul 2004, sunt aplicabile prevederile art 126, 129 și 133 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„ART. 126

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;[...].”

„ART. 129

Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

(2) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor, în cadrul unui contract de leasing;[...].”

„ART. 133

(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate sau, în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită.

(2) Prin excepție de la alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

c) sediul activității economice sau sediul permanent al beneficiarului pentru care sunt prestate serviciile sau, în absența acestora, domiciliul sau reședința obișnuită a beneficiarului în cazul următoarelor servicii:

**2. operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile corporale;”**

Din textele de lege citate mai sus se reține că operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile corporale efectuate de prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și având ca beneficiari persoane juridice sau

persoane fizice cu sediul ori cu domiciliul stabil în România sunt impozabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește **persoanele impozabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată**, în anul 2003, sunt aplicabile prevederile art 13 din Legea nr 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care precizează:

**„ART. 13**

**(1) Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se plătește de către:[...]**

**d) persoanele juridice sau persoanele fizice cu sediul ori cu domiciliul stabil în România, beneficiare ale prestărilor de servicii prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. c), efectuate de prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, cu excepția celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, indiferent dacă sunt sau nu înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată la organele fiscale.[...]**”

Începând cu anul 2004, sunt aplicabile prevederile art 150 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

**„ART. 150**

**(1) Pentru operațiunile din interiorul țării, plătitorii taxei pe valoarea adăugată sunt:[...]**

**b) beneficiarii prestărilor de servicii taxabile, efectuate de persoane impozabile stabilite în străinătate, prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c), indiferent dacă beneficiarii sunt sau nu înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.**”

Prin urmare, persoanele juridice cu sediul în România, beneficiare ale operațiunilor de leasing efectuate de prestatori cu sediul în străinătate, sunt plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, indiferent dacă sunt sau nu înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată la organele fiscale.

În ceea ce privește **faptul generator și plata taxei pe valoarea adăugată**, în anul 2003, sunt aplicabile prevederile art 14, 15 și 29 lit D din Legea nr 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, modificată prin O.G. nr. 36 / 2003 privind corelarea unor dispoziții din legislația financiar-fiscală, care precizează:

**„ART. 14**

**Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.”**

**„ART. 15**

**Pentru operațiunile prevăzute mai jos faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere la:[...]**

j) termenele de plată a ratelor prevăzute în contracte pentru operațiunile de leasing.[...]”

„ART 29

D. Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:[...]

d) taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de leasing contractate cu locatori/finanțatori din străinătate se achită de către persoanele care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, indiferent de statutul lor juridic, pe data de 25 a lunii următoare celei în care este prevăzută prin contract data de plată a ratelor și/sau pe data de 25 a lunii următoare celei în care au avut loc plăți de avansuri. [...]”

Începând cu anul 2004, sunt aplicabile prevederile art 135, 156 și 157 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

„ART. 135

Faptul generator și exigibilitatea - cazuri speciale

(1) Prin derogare de la art. 134 alin. (3), exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la datele prevăzute în prezentul articol.

(2) [...] Pentru operațiunile de închiriere de bunuri mobile și operațiunile de leasing contractate cu un prestator stabilit în străinătate, denumite în continuare operațiuni de leasing extern, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la fiecare din datele specificate în contract pentru plata ratelor. Dacă se efectuează plăți în avans, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data efectuării plății.”

„ART. 156

Evidența operațiunilor impozabile și depunerea decontului

(3) Persoanele neînregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care sunt beneficiari ai operațiunilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), trebuie să întocmească un decont de taxă pe valoarea adăugată special, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice, pe care îl depun la organul fiscal competent numai atunci când realizează astfel de operațiuni. [...] Pentru operațiunile de leasing extern, decontul special se depune până la data de 25 a lunii următoare celei stabilite prin contract pentru plata ratelor de leasing și/sau celei în care au fost efectuate plăți în avans.”

„ART. 157

Plata taxei pe valoarea adăugată la buget

(1) Persoanele obligate la plata taxei trebuie să achite taxa pe valoarea adăugată datorată, stabilită prin decontul întocmit pentru fiecare perioadă fiscală sau prin decontul special, până la data la care au obligația depunerii acestora, potrivit art. 156 alin. (2) și (3).[...]”

Din prevederile legale citate mai sus rezultă că obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la termenele de plată a ratelor prevăzute în contracte pentru operațiunile de leasing.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de leasing contractate cu locatori/finanțatori din străinătate se achită de către beneficiarii acestor operațiuni, persoane care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, indiferent de statutul lor juridic, pe data de 25 a lunii următoare celei în care este prevăzută prin contract data de plată a ratelor.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că persoana juridică SC .... SRL este beneficiara operațiunilor de leasing prestate de firma germană ..... conform contractelor de leasing financiar nr. ..../20.01.2003 și nr. ..../21.05.2005 având ca obiect închirierea a două autoturisme și nu este înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Contractele de leasing financiar nr. ..../20.01.2003 și nr. ..../21.05.2005 au fost încheiate pe perioade de câte 12 luni și prevăd obligativitatea plății lunare a ratei și a dobânzii de leasing, la data de 15 a fiecărei luni.

Din cele prezentate, se reține că societatea ..... SRL, neînregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, avea obligația achitării taxei pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing prevăzute în cele două contracte, pe data de 25 a lunii următoare celei în care este prevăzută prin contract data de plată a ratelor. Obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la termenele de plată a ratelor prevăzute în contracte pentru operațiunile de leasing și nu la data plății efective a acestor rate.

În urma verificării efectuate, organul de control a constatat că societatea nu a calculat și achitat taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing în sumă totală de ..... lei prevăzute în contractul nr. ..../20.01.2003 și a ratelor de leasing în sumă totală de ..... lei prevăzute în contractul nr. ..../21.05.2005.

Ca urmare a celor constatate, organul de control a procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing, stabilind în sarcina contribuabilului **un debit suplimentar în sumă de ..... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.**

Având în vedere cele prezentate mai sus, s-a reținut faptul că organul de control în mod legal a stabilit că societatea ... SRL datorează bugetului de stat **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .... lei**, drept urmare contestația pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată.**

**2. Referitor la suma contestată de ... lei, reprezentând ... lei – impozit venit persoane nerezidente și .... lei – dobânzi aferente acestuia, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă societatea ....SRL avea obligația achitării impozitului în sumă de ..... lei, aferent dobânzilor de leasing convenite locatorului extern conform contractelor de leasing nr. ..../20.01.2003 și nr. ..../21.05.2005, în**



condițiile în care din actul de control contestat nu rezultă cu certitudine dacă aceste dobânzi au fost achitate persoanei nerezidente.

**În fapt**, organul de control a constatat că societatea nu a calculat și achitat bugetului de stat impozitul pe veniturile din dobânzile plătite furnizorului extern conform contractelor de leasing nr. ..../20.01.2003 și nr. ..../21.05.2005.

Ca urmare a celor constatate, organul de control a procedat la determinarea impozitului aferent dobânzilor achitate finanțatorului extern conform contractelor de leasing nr. ..../20.01.2003 și nr. ..../21.05.2005, stabilind că societatea .... SRL datorează bugetului de stat **un impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de .....lei.**

Pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de .....lei, organele de control au calculat **dobânzi de întârziere în sumă de .... lei.**

**În drept**, în ceea ce privește persoanele plătitoare și modul de calcul al impozitului pe veniturile realizate de persoane juridice nerezidente, în anul 2003, sunt aplicabile prevederile art 1, 2, 6 și 12 din O.G. nr 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, care precizează:

#### **„ART. 1**

(1) Veniturile realizate de orice persoană fizică sau persoană juridică nerezidentă din activități desfășurate pe teritoriul României sau din operațiuni efectuate cu persoane juridice române ori cu alte entități autorizate să funcționeze pe teritoriul României, precum și cu persoane fizice române autorizate să desfășoare, pe cont propriu, activități producătoare de venit sunt supuse impozitului stabilit prin prezenta ordonanță, indiferent dacă sumele sunt încasate în România sau în străinătate.

(2) Persoanele juridice române sau alte entități autorizate să funcționeze pe teritoriul României, precum și persoanele fizice române autorizate să desfășoare, pe cont propriu, activități producătoare de venit sunt denumite în continuare plătitori de venituri.

(3) În sensul prezentei ordonanțe următorii termeni se definesc astfel:

a) nerezident înseamnă orice persoană fizică care nu are reședința sau domiciliul stabil în România sau care nu este prezentă în România pentru o perioadă sau perioade care depășesc în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârșind în cursul anului calendaristic vizat, precum și persoanele juridice străine și orice altă entitate înregistrată în străinătate;

b) dobânzi înseamnă veniturile provenite din titluri de creanță de orice natură, însoțite sau neînsoțite de garanții ipotecare, veniturile aferente efectelor publice, titlurilor de creanță sau obligațiunilor, inclusiv primele și premiile legate de asemenea efecte, titluri de creanță sau obligațiuni, precum și plățile de natura dobânzilor, în cazul contractelor de leasing. Penalitățile pentru plata cu întârziere nu sunt considerate dobânzi;[...]”

**„ART. 2**

**(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile realizate din România se calculează, se reține și se varsă de către plătitorii de venituri prin aplicarea următoarelor cote de impozit:**

**a) 10% pentru veniturile din dobânzi plătite nerezidenților, cu excepția dobânzilor plătite acestor persoane de băncile înregistrate în România pentru depozitele la vedere și la termen, pentru certificatele de depozit, precum și cele aferente oricărui instrument de economisire al acestora;[...]**”

**„ART. 6**

**(1) Sumele care se rețin potrivit art. 2 constituie impozit definitiv și se varsă la bugetul de stat în aceeași zi în care se efectuează plata venitului supus impunerii, conform prezentei ordonanțe, avându-se în vedere cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează plata impozitului către bugetul de stat, cu excepția impozitului reținut potrivit art. 2 alin. (1) lit. g), care se varsă la bugetul de stat de către unitățile care acordă premii și câștiguri, în termen de 5 zile de la data acordării acestora.**

**(2) În cazul în care impozitul datorat nu s-a plătit la termen, se calculează majorări de întârziere potrivit dispozițiilor legale în materie.”**

**„ART. 12**

**(1) În situația în care există convenții pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor convenții, coroborate cu prevederile art. 5.**

**(2) Pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din România certificatul de rezidență fiscală, eliberat de organul fiscal din țara de rezidență, prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”**

**Începând cu anul 2004, sunt aplicabile prevederile art 113, 114, 115, 116 și 118 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:**

**„ART. 113**

**Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.”**

**„ART. 114**

**Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.”**

**„ART. 115**

**Venituri impozabile obținute din România**

(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:[...]

b) dobânzi de la un rezident;[...]"

#### „ART. 116

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:[...]

c) 15% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115.

(3) În înțelesul alin. (2), venitul brut este venitul care ar fi fost plătit unui nerezident, dacă impozitul nu ar fi fost reținut din venitul plătit nerezidentului.[...]

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți.[...]"

#### „ART. 118

Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală."

Din textele de lege citate mai sus se reține că persoanele juridice nerezidente care realizează venituri de natura dobânzilor, în baza unor contracte de leasing încheiate cu persoane juridice române, datorează bugetului de stat un impozit aferent acestor venituri.

Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile realizate din România se calculează, se reține și se varsă de către plătitorii de venituri, persoane juridice române, prin aplicarea unei cote de impozit de 10% pentru veniturile din dobânzi plătite nerezidenților, în anul 2003, și de 15% începând cu anul 2004.

Plata impozitului la bugetul de stat se face astfel în aceeași zi în care se efectuează plata venitului supus impunerii, în anul 2003 și până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul, începând cu anul 2004.

În cazul în care persoana nerezidentă provine dintr-o țară cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit. În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că persoana juridică SC ..... SRL este beneficiara operațiunilor de leasing prestate de firma germană ..... conform contractelor de leasing financiar nr. ..../20.01.2003 și nr. ..../21.05.2005 având ca obiect închirierea a două autoturisme.

Potrivit art 1 din O.G. nr. 51 / 1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, operațiunea de leasing este acea operațiune **„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.”**

La art 2 lit d din același act normativ, se precizează că **„rata de leasing reprezintă în cazul leasingului financiar, cota-parte din valoarea de intrare a bunului și a dobânzii de leasing”** și că **„dobânda de leasing reprezintă rata medie a dobânzii bancare pe piața românească”**.

Prin urmare, contractele de leasing financiar trebuie să cuprindă obligativitatea plății unei dobânzi de leasing la nivelul ratei medii a dobânzii bancare pe piața românească.

Contractele de leasing financiar nr. ....20.01.2003 și nr. ..../21.05.2005 au fost încheiate pe perioade de câte 12 luni și prevăd obligativitatea plății lunare a ratei și a dobânzii de leasing, la data de 15 a fiecărei luni.

Din actul de control contestat se reține că organul de control a considerat că ratele și dobânzile au fost achitate conform scadențelor prevăzute în contractele de leasing nr. ..../20.01.2003 și nr. ..../21.05.2005, cu toate că societatea ..... SRL nu a prezentat în timpul controlului documente de plată ale

ratelor și dobânzilor de leasing. Astfel, organul de control a considerat că societatea ..... SRL datorează bugetului de stat **un impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de ..... lei** aferent dobânzilor cuvenite finanțatorului extern conform contractelor de leasing nr. ..../20.01.2003 și nr. ..../21.05.2005.

De asemenea, organul de inspecție fiscală precizează că autovehiculele ce fac obiectul celor două contracte de leasing au fost importate definitiv.

În actul de control contestat nu se precizează dacă importul definitiv al celor două autoturisme s-a făcut la valoarea reziduală a bunurilor, în condițiile respectării clauzelor contractuale de leasing financiar, sau la valoarea de intrare a bunurilor, clauzele contractuale de leasing financiar nefiind respectate dacă dobânzile de leasing nu au fost plătite.

În ceea ce privește regimul vamal corespunzător bunurilor introduse în țară în baza unor contracte de leasing extern, sunt aplicabile prevederile art 27 din O.G. nr. 51 / 1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, care precizează:

**„ART. 27**

**(1) Bunurile mobile care sunt introduse în țară de către utilizatori, persoane fizice sau juridice române, în baza unor contracte de leasing încheiate cu societăți de leasing, persoane juridice străine, se încadrează în regimul vamal de admitere temporară, pe toată durata contractului de leasing, cu exonerarea totală de la obligația de plată a sumelor aferente drepturilor de import, inclusiv a garanțiilor vamale.[...]**

**(4) În cazul achiziționării bunurilor introduse în țară în condițiile alin. (1) și (2), utilizatorul este obligat să achite taxa vamală calculată la valoarea reziduală a bunului din momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare, care nu poate fi mai mică de 20% din valoarea de intrare a bunului.[...]**”

Prin urmare, pentru bunurile mobile care sunt introduse în țară în baza unor contracte de leasing încheiate cu societăți de leasing, persoane juridice străine, utilizatorii, persoane juridice române, sunt obligați la plata taxelor vamale calculate la valoarea reziduală a bunului din momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare.

În cazul în care nu sunt respectate condițiile stabilite prin regimul vamal sub care au fost plasate bunurile, respectiv regimul vamal de admitere temporară în cazul bunurilor aduse în țară în baza unui contract de leasing, persoanele juridice române care au introdus în țară bunurile sunt obligate la plata tuturor drepturilor de import, nemaibeneficiind de facilitatea de plată a taxelor vamale calculate la valoarea reziduală a bunurilor.

Acest lucru rezultă din prevederile art 144 din Legea nr 141/1997 privind Codul vamal al României:

## „ART. 144

(1) **Datoria vamală ia naștere și în următoarele cazuri:**

b) **neîndeplinirea uneia dintre condițiile stabilite prin regimul vamal sub care au fost plasate;**

(2) **Datoria vamală se naște în momentul în care s-au produs situațiile prevăzute la alin. (1) lit. a), b) și c).”**

Întrucât în actul de control contestat nu se precizează dacă la importul definitiv al autoturismelor, ce fac obiectul contractelor de leasing financiar nr. ..../20.01.2003 și nr. ..../21.05.2005, autoritatea vamală a constatat că s-au respectat condițiile contractuale ale leasingului financiar, organul de soluționare nu se poate pronunța dacă dobânzile de leasing au fost într-adevăr plătite finanțatorului extern.

Mai mult, în raportul de inspecție fiscală contestat nu se precizează dacă petenta a înregistrat în evidența contabilă dobânzile aferente celor două contracte de leasing.

Susținerea petentei că nu a achitat ratele și dobânzile de leasing deoarece în urma unor negocieri verbale locatorul, firma germană ....., a renunțat la achitarea lor, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât petenta nu a depus la dosarul cauzei documente din care să rezulte că prevederile celor două contracte de leasing au fost modificate.

Potrivit art 64 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, **„contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

La art 183 din același act normativ se prevede că **„analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.”**

Având în vedere că din actul de control atacat nu rezultă cu certitudine dacă dobânzile de leasing au fost plătite finanțatorului extern, urmează **să se desființeze** Decizia de impunere nr. .... din 2.12.2005, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava **pentru suma de ..... lei**, reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava – D.G.F.P. Suceava, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Pe cale de consecință și având în vedere principiul de drept **“accessorium sequitur principale”** (accesoriul urmează principalul), **se va desființa Decizia de impunere nr. ..../2.12.2005** întocmită de organele de control din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava **și pentru suma de .....**

**lei, reprezentând dobânzi de întârziere**, aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente contestat.

În drept, se face aplicarea prevederilor art 186 (3) „*Soluții asupra contestației*” din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

„ (3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”**

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr 1, unde se stipulează:

**„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

**3. Referitor la suma de ..... lei, stabilită de către inspectorii din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava prin decizia de impunere nr ...../2.12.2005, reprezentând ..... lei – dobânzi și ..... lei – penalități, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .... lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă societatea ..... SRL datorează această sumă, în condițiile în care obligația bugetară, pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere, nu a fost achitată la scadență.**

**În fapt**, în urma controlului efectuat, prin Decizia de impunere nr. ..../2.12.2005, organele de control au stabilit dobânzi și penalități în sumă de .... lei, ca urmare a neachitării în termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei .

**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:

- în anul 2003, art. 12, 13 și 14 din O.G. nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, care stipulează:

**„ART. 12**

**Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere. [...]**”

**„ART. 13**

**(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.**

**(2) Pentru diferențele de obligații bugetare, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare, la care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv.[...]**”

**„ART. 14**

**(1) Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a amenzilor, 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 celei în care acestea aveau termen de plată. [...]**”

- 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.

Din textele de lege citate mai sus, se reține că pentru neachitarea la termenul scadent a taxei pe valoarea adăugată stabilită 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 taxa pe valoarea adăugată, care a generat dobânzile și penalitățile în sumă de .... lei, contestația a fost respinsă, urmează, potrivit principiului de drept *„accessorium sequitur principale”*, a se **respinge** contestația **ca neîntemeiată** și pentru aceste capete de cerere.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art 1, 4, 7, 13, 14, 15 și 29 din Legea nr 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art 113, 114, 115, 116, 118, 126, 129, 133, 135, 150, 156 și 157 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, art 1, 2, 6 și 12 din O.G. nr 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, art. 64 și 183 din Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, art. 12, 13 și 14 din O.G. nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, 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, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr 1, coroborate cu art. 186 din Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

**DECIDE :**

**- Respingerea** contestației formulate de **SC .....SRL Suceava**, împotriva **Deciziei de impunere nr. .... din 2.12.2005**, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma de ..... lei**, reprezentând:

- .... lei – taxă pe valoarea adăugată;
- .... lei – dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .... lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

**ca neîntemeiată.**

**- Desființarea Deciziei de impunere nr. .... din 2.12.2005**, întocmită de Activitatea de Control Fiscal Suceava, **privind suma totală de ... lei**, reprezentând:

- .... lei – impozit venit persoane nerezidente;
- ..... lei – dobânzi aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente, în vederea reanalizării cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

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