

## DECIZIA nr. 40

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata asupra contestatiei formulata impotriva deciziei de impunere si raportului de inspectie fiscala privind impozit pe profit, cu dobanzi si penalitati de intarziere.

Societatea contestatara avea incheiate inca din 1994 o serie de contracte de inchiriere pentru impingatoare si barje. La 12.05.1999 partile de comun acord au transformat contractele in derulare (chirie), prin novatie, in contracte de leasing cu clauza irevocabila de cumparare. Considera ca legea aplicabila este exclusiv OG nr.51/1997 (doar cu modificarea adusa prin Legea nr.90/1998), nu si Legea nr.99/1999, intrata in vigoare la 27.05.1999, nu HG nr.402/2000, nu OG nr.17/2000.

Arata ca la data incheierii contractelor de leasing (prin transformarea din contracte de inchiriere) nu exista diferentierea intre leasingul operational si cel financiar si ca art.V din Legea nr.99/1999 stipuleaza ca isi pastreaza valabilitatea contractele incheiate anterior datei de 27.05.1999, petenta considerand ca aceasta mentiune se refera inclusiv la aspectul legii aplicabile.

Se aduc argumente care pledeaza pentru incadrarea intr-un leasing operational si se combate incadrarea data de organul de control leasingului financiar ca fiind definit la pct.1.7 din Regulamentul 3/1997 "privind efectuarea operatiunilor valutare", petenta considerand ca "acest act normativ este unul special in materia operatiunilor valutare, deci termenii sunt dati exclusiv pentru aceasta materie, iar operatiunile valutare sunt definite la randul lor in pct. 1.17, si actul este inaplicabil in materia leasingului". Arata ca ulterior definitia cuprinsa in pct.1.7 a fost abrogata, aplicabila fiind exclusiv OG nr.51/1997.

Critica concluzia organului de control ca din chiar titlul contractului se desprinde natura leasingului aratand ca nu modul in care partile au intitulat contractul este esential ci continutul clauzelor in raport cu dispozitiile legale aplicabile in materie.

Petenta arata ca din clauzele contractului rezulta ca nu exista un finantator (un organ bancar), ca redeventele sunt achitate exclusiv din surse proprii ale utilizatorului, ca pretul s-a stabilit prin negociere avandu-se in vedere data intrarii in functiune a bunurilor, durata de functionare, uzura acestora calculata in functie de cota anuala de amortizare. Considera ca sunt aplicabile dispozitiile art.4 alin.4 din OG nr.70/1994 astfel cum a fost modificata prin OUG nr.217/1999, apreciind contractul de leasing ca fiind de tip operational.

Nu impartaseste calificarea data contractului de catre organul de control si nici trimiterea facuta la cap.II, art.4(4) din HG nr.402/2000, pe de o parte pentru ca acest temei nu era in vigoare la data incheierii contractelor, iar pe de alta parte, bunurile ce fac obiectul contractului nu sunt imobile, aratand ca impingatoarele si barjele sunt bunuri mobile in sensul art.473 Cod civil.

Organul de control mentioneaza ca din controalele avute anterior a rezultat ca societatea datoreaza sume ce au fost contestate fara a avea castig de cauza, la care s-au adaugat accesoriile aferente.

In data de 12.05.1999 petenta incheie 14 contracte de leasing cu clauza irevocabila de vanzare pentru 2 nave si 12 barje. In baza contractelor incheiate, societatea inregistreaza in mod eronat facturile emise in cont 612 pe parcursul a 5 ani, desi contractele de leasing sunt de natura leasingului financiar si la cap.III art.5 din contractele de leasing era specificat ca termenul utilizarii in sistem de leasing este de 3 ani, cu incepere de la 12.05.1999 si nu se poate prelungi.

Se arata ca la data incheierii contractelor, operatiunea de leasing financiar era definita la art.1 pct.1.7 din Regulamentul nr.3/1997 al BNR ca fiind: "operatiunea de inchiriere de bunuri al carei termen este mai mare de un an si valoarea de achizitie a bunurilor urmeaza a fi recuperata in proportie de 75 % de locator".

Potrivit art.1 din Legea nr.99/1999 privind unele masuri pentru accelerarea reformei economice, leasingul financiar este operatiunea care indeplineste una sau mai multe din urmatoarele conditii:

1. Riscul si beneficiile aferente dreptului de proprietate trec asupra utilizatorului din momentul incheierii contractului de leasing;

2. Partile au prevazut in mod expres ca la expirarea contractului de leasing se transfera utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului;

3. Utilizatorul poate opta pentru cumapararea bunului, iar pretul de cumparare va reprezenta cel mult 50% din valoarea de intrare (piata) pe care aceasta o are la data la care optiunea poate fi exprimata.

Conditia nr. 2 este regasita in toate contractele de leasing incheiate, respectiv la art.3, fiind suficienta pentru incadrarea in categoria de leasing financiar.

De asemenea, se subliniaza ca insasi din titlul contractelor de "leasing cu clauza irevocabila de vanzare" rezulta incadrarea acestora ca leasing financiar.

Organul de control mentioneaza ca atat in titlul contractului cat si la art.3 din contractele de leasing incheiate este regasita prevederea partilor ca la expirarea contractului de leasing se transfera utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului.

Analizand continutul clauzelor in raport cu dispozitiile legale aplicabile in materie, organul de control constata ca incepand cu data intrarii in vigoare a Legii nr.99/1999, respectiv incepand cu data de 27.05.1999, contractele de leasing incheiate anterior raman valabile, incadrandu-se la forma de leasing financiar. Prin urmare rata de leasing nu este deductibila din punct de vedere fiscal, acordandu-se deductibilitate la calculul profitului impozabil numai pentru cheltuielile privind amortizarea bunurilor achizitionate in sistem de leasing calculate potrivit Legii nr.15/1994, precum si pentru dobanzile si diferentele de curs valutar aferente.

Din rata achitata lunar organul de control a luat in calcul cheltuielile deductibile fiscal cu amortizarea, conform Legii nr.15/1994, cu diferentele de curs valutar si marja de profit.

Potrivit prevederilor art.4 din OG nr.70/1994 republicata, cheltuielile cu ratele de leasing sunt deductibile la termenele de plata prevazute in contract, insa nu la nivelul cuantumului ratei de leasing, ci numai la nivelul amortizarii calculate potrivit Legii nr.15/1994, plus dobanda (in cazul de fata "marja de profit fiind inclusa in rata de leasing").

Se mentioneaza ca la expirarea contractelor de leasing, odata cu facturarea ultimei rate (in mai 2004), s-a realizat transferul dreptului de proprietate in baza contractului de vanzare-cumparare, societatea inregistrand in evidenta contabila valoarea reziduala pe fiecare mijloc fix in parte.

Punctul de vedere al Ministerului Finantelor Publice - Directia Generala de Politici si Legislatie privind Veniturile Bugetului General Consolidat, este urmatorul:

"Potrivit art. 5 pct.1 din Legea nr. 99/1999, contractele incheiate anterior intrarii in vigoare a prezentei legi isi pastreaza valabilitatea, dispozitie tranzitorie din care rezulta aplicabilitatea prevederilor Legii nr.99/1999 asupra contractelor de leasing incheiate anterior intrarii ei in vigoare.

Fata de cele mentionate mai sus consideram ca dupa data de 27.02.1999 a devenit necesara incadrarea contractului de leasing incheiat anterior intr-una din cele doua categorii de leasing, astfel incat Legea nr. 99/1999, cat si HG nr. 402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit sau OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata sunt pe deplin aplicabile contractului semnat in data de 12.05.1999".

**Cauza supusa solutionarii consta in a stabili daca cheltuielile aferente contractelor de leasing cu clauza irevocabila de vanzare incheiate anterior datei de 27.05.1999 se pot deduce integral la data achitarii ratelor.**

In drept, sunt aplicabile prevederile pct.16 din Art.IV, inclus la Titlul II, intitulat "Modificarea si completarea O.G. 51/1997 privind operatiunile de leasing si societatile de leasing", din Legea nr.99/1999, mentinute la art.20 din OG nr.51/1997 republicata, care stipuleaza:

"Literale a), b) si c) ale articolului 15 vor avea urmatorul cuprins:[...]

- pentru leasingul financiar rata de leasing va fi calculata tinandu-se seama de valoarea de intrare si de dobanda de leasing aferenta, esalonata pe perioada derularii contractului; achiziitiile de mijloace fixe sunt tratate ca investitii, fiind supuse amortizarii in conformitate cu actele normative in vigoare; [...]

c) calculul si evidentierea amortizarii bunului ce face obiectul contractului se vor efectua [...] in cazul leasingului financiar, de catre utilizator".

Definitia leasingului financiar si a celui operational este redata la pct.2, lit.e) si f) din Art.IV, inclus la Titlul II, din Legea nr.99/1999, si se regaseste la art.2 din OG nr.51/1997 republicata, pentru operatiunile de leasing si societatile de leasing, astfel:

"e) *leasingul financiar* este operatiunea de leasing care indeplineste una sau mai multe dintre urmatoarele conditii:

1. riscurile si beneficiile aferente dreptului de proprietate trec asupra utilizatorului din momentul incheierii contractului de leasing;

2. partile au prevazut expres ca la expirarea contractului de leasing se transfera utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului;

3. utilizatorul poate opta pentru cumpararea bunului, iar pretul de cumparare va reprezenta cel mult 50% din valoarea de intrare (piata) pe care acesta o are la data la care optiunea poate fi exprimata;

4. perioada de folosire a bunului in sistem de leasing acopera cel putin 75% din durata normata de utilizare a bunului, chiar daca in final dreptul de proprietate nu este transferat;

f) *leasingul operational* este operatiunea de leasing care nu indeplineste nici una dintre conditiile prevazute la lit.e)".

Mentionam ca la la pct.1 al art.V, inclus la Titlul II din Legea nr.99/1999, se prevede numai faptul urmator:

"Contractele incheiate anterior intrarii in vigoare a prezentei legi isi pastreaza valabilitatea".

Pentru perioada verificata, reglementarile specifice privind impozitul pe profit sunt urmatoarele:

**O.G. nr.217/1999** pentru modificarea si completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, care a intrat in vigoare de la 01.01.2000 si care la punctul 5 modifica art.4 alin.(4) din OG nr. 70/1994, stipuland:

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

- in cazul contractelor de leasing, utilizatorul va deduce [...] amortizarea si dobanzile pentru contractele de leasing financiar. Amortizarea se va calcula in conformitate cu actele normative in vigoare".

In **HG nr.402/2000** pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, in sprijinul prevederii de mai sus sunt date urmatoarele instructiuni:

“Incadrarea operatiunilor de leasing se realizeaza avandu-se in vedere clauzele contractuale si prevederile O.G. nr.51/1997 privind operatiunile de leasing si societatile de leasing, republicata [...]”.

**Legea nr.414/2002** privind impozitul pe profit, intrata in vigoare la 1 iulie 2002, la art.12 prevede:

“In cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar [...]. Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de catre utilizator, in cazul leasingului financiar [...], cheltuielile fiind deductibile. In cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobanda [...]”.

**Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, intrata in vigoare la 01.01.2004, in Titlul I, art.7, pct.7 redefineste contractul de leasing financiar, mentinand conditia “transferului dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului catre utilizator la momentul expirarii contractului”, iar la Titlul II, intitulat “Impozitul pe profit”, la art.25 stipuleaza:

“(1) In cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar [...]. Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de catre utilizator, in cazul leasingului financiar [...], cheltuielile fiind deductibile, potrivit art.24.

(2) In cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobanda [...]”.

In consecinta **contestatia a fost respinsa ca neintemeiata**, contractele de leasing de la dosarul cauzei incadrandu-se in categoria leasingului financiar, fiind admise ca deductibile din punct de vedere fiscal doar cheltuielile privind amortizarea bunurilor achizitionate in sistem de leasing calculate potrivit Legii nr.15/1994, cele cu dobanzile si cu diferentele de curs valutar aferente.

***Contestatia se respinge ca nemotivata pentru obligatii fiscale privind impozitul pe profit***, in conditiile in care prin contestatia formulata societatea nu aduce nici un argument de fond in sustinerea cauzei, iar din procesul verbal atacat rezulta ca acestea au fost calculate conform legislatiei in vigoare.

***Contestatia se respinge ca fiind fara obiect*** pentru diferenta de obligatii fiscale contestate privind impozitul pe profit si diferenta de accesorii, mentionate in contestatia initiala, dar neprinse in titlul de creanta pe care petenta il contesta, intrucat provin de la un act precedent de control, fiind aplicabile prevederile art.175(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura Fiscala, care stipuleaza:

Art.175(2):

“Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat [...]”.