

Partea a doua

Taxa pe valoarea adăugată

296

I. TVA aferentă operațiunilor de leasing/închiriere

1. TVA aferentă diferențelor dintre ratele facturate și ratele convenite inițial în cazul unor contracte de leasing financiar ca urmare a evoluției cursului valutar.

O societate comercială în baza unor contracte de leasing a căror valoare a fost stabilită în valută, derulate prin sucursala unei bănci, a facturat anumite diferențe aferente ratelor și dobânzilor, rezultate ca urmare a modificării cursului valutar între momentele încheierii contractelor și termenele prevăzute pentru plata ratelor. Pentru aceste diferențe facturate în perioada supusă unui control fiscal, societatea nu a evidențiat și colectat taxa pe valoarea adăugată, considerând că erau aferente doar dobânzilor, nu și ratelor de leasing.

Astfel, referitor la modul de calcul și evidențiere a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de leasing efectuate în afara zonei libere, s-a constatat că pe facturile emise de societate au fost înscrise rata contractului și dobânda. La art. 4 din contractele de leasing încheiate de societate s-a precizat că *“dacă valoarea obligațiilor de plată se stabilește având ca referință o monedă străină, plățile se vor efectua în lei, considerându-se cursul de vânzare al valutei din ziua efectuării plății, pentru moneda respectivă”*, utilizat de banca în cauză. În baza acestei prevederi, societatea a înscris în facturi și o diferență de preț față de cursul istoric de la data încheierii tranzacției care a fost aferentă atât dobânzii cât și ratei, fără însă ca asupra diferenței de preț aferentă ratei să fi aplicat cota legală de TVA de 19%. S-a stabilit astfel, o taxă pe valoarea adăugată colectată la diferențele de preț aferente ratelor.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că a colectat taxa pe valoarea adăugată numai asupra cotei părți din valoarea de intrare a produsului, invocând prevederile art. 2 lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997, republicată și ale art. 14 lit. c) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA. Societatea a considerat că diferența de preț nu putea reprezenta decât

o componentă a dobânzii de leasing și că nu putea duce la creșterea valorii de intrare a produsului.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă diferențelor dintre ratele facturate și ratele convenite inițial în cazul unor contracte de leasing financiar, diferențe rezultate ca urmare a evoluției cursului valutar.

În drept, la pct. 8.3 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, care explicitau prevederile art. 13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, privind baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se preciza:

“Pentru determinarea bazei de impozitare pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii contractate în valută, a căror decontare se face în lei la cursul de schimb valutar din ziua plății, furnizorul sau, după caz, prestatorul este obligat să emită concomitent factura atât în valută, cât și în lei. Baza de impozitare se corectează cu diferența de preț rezultată ca urmare a modificării cursului pieței valutare în vigoare la data încasării facturii față de cel utilizat la data facturării. Furnizorul este obligat să emită factura fiscală, în negru pentru sumele suplimentare încasate sau, după caz, în rșu pentru sumele de scăzut”.

Prin urmare, în cazul contractelor de leasing a căror valoare a fost stabilită în valută, societatea avea obligația corectării bazei de impozitare cu diferența rezultată ca urmare a modificării cursului valutar între momentele încheierii contractelor și termenele prevăzute pentru plata ratelor și, pe cale de consecință, avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor diferențe de rate.

În ceea ce privește prevederile art. 14 lit. c) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, invocate de societate, care precizau faptul că *“nu se cuprind în baza de impozitare î...ș dobânzile percepute pentru: plăți cu întârziere, vânzări cu plata în rate sau la termene de peste 90 de zile, operațiuni de leasing”*, s-a reținut că organele de control au ținut cont de aceste prevederi, aplicând cota de TVA de 19% asupra diferențelor de rată, nu și asupra diferențelor de dobândă.

Referitor la argumentele societății privind modul de înregistrare în contabilitate a bunurilor în cauză, acestea nu au fost relevante în condițiile în care, așa cum s-a reținut anterior, actele normative în materie de TVA, în vigoare în perioada supusă verificării prevedeau în mod expres corectarea bazei de impozitare cu diferențele rezultate ca urmare a modificării cursului valutar.

Având în vedere cele de mai sus a rezultat că organele de control în mod legal au stabilit diferența de taxa pe valoarea adăugată, **contestația societății fiind respinsă.**

2. TVA aferentă operațiunilor de leasing financiar desfășurate de la sediul din cadrul zonei libere

În baza contractelor de leasing financiar încheiate cu beneficiari, persoane fizice și juridice cu sediul sau domiciliul declarat în România o societate comercială, având sediul în zona liberă a emis în perioada 15.03.2000 - 31.05.2001

o serie de facturi fiscale, fără a înscrie în acestea taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor și diferențelor de curs valutar apărute între data încheierii contractului și data

efectivă a plății, considerând că operațiunile în cauza se încadrau în categoria celor scutite de TVA conform prevederilor art.6 lit.A pct. k10) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA.

Organele de control fiscal au constatat că obiectul contractelor încheiate cu diferiți beneficiari era, conform art. 2 din aceste contracte, *“închirierea produsului”* iar conform art. 13 din contracte, transmiterea dreptului de dispoziție asupra produsului folosit în baza contractului de leasing s-a făcut numai în condițiile achitării tuturor obligațiilor de plată. De asemenea, în conformitate cu prevederile Normelor privind înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de leasing, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 686/1999, societatea a înregistrat în contul 706 *“Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”* valoarea ratelor facturate, odată cu facturarea ultimei rate consemnându-se și transferul dreptului de proprietate. În consecință, organele de control au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată, aferentă ratelor și diferențelor de preț înscrise în facturile emise în perioada 15 martie 2000- 31 mai 2001.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că activitatea acesteia din cadrul zonei libere s-a încadrat la operațiunile scutite de TVA, conform prevederilor art. 6, lit. A, pct. k10) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA.

Societatea a invocat prevederile pct. 1.1 și pct. 1.3 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, considerând ca prin acest act normativ s-a făcut o diferențiere clară între leasingul financiar și cel operațional, precum și prevederile Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 626/1997, ale Ordonanței Guvernului nr. 51/1997, republicată și ale Hotărârii Guvernului nr. 686/1999 cu privire la înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de leasing, din care rezultat, în opinia acesteia, faptul că leasingul financiar este o operațiune juridică ce se materializează printr-un transfer al dreptului de proprietate în baza contractului de leasing.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a se stabili dacă operațiunile de leasing financiar desfășurate de la sediul din cadrul zonei libere intră în categoria operațiunilor scutite de TVA.

În drept, la art. 6 lit. A pct. k10) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA se preciza că în categoria operațiunilor scutite de TVA se încadrează și *“activitățile specifice desfășurate în zona liberă de contribuabilii autorizați în acest scop”*.

În legatură cu acest prevederi, la pct. 4.13 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 se preciza:

“Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, potrivit art. 6 lit. A. k)10 din ordonanța de urgență, următoarele activități specifice desfășurate în zona liberă: prelucrarea, manipularea, depozitarea, sortarea, măsurarea, ambalarea, asamblarea, fabricarea, condiționarea, marcarea, testarea și licitarea, expertizarea, repararea și dezmembrarea, vânzarea-cumpărarea mărfurilor; transporturi, expediții interne și internaționale; închirierea sau concesiunea de spații de depozitare și/sau terenuri; concesiunea clădirilor; controlul cantitativ și calitativ al mărfurilor; navlosirea, agenturarea și aprovizionarea navelor; aprovizionarea altor mijloace destinate transportului în zonele libere; eliberarea de permise pentru accesul în zona liberă și de

licențe pentru desfășurarea de activități în zona liberă.

Alte operațiuni desfășurate în zonele libere, care nu sunt specifice acestora, se supun regulilor și cotelor de taxă pe valoarea adăugată prevăzute de ordonanța de urgență”.

Având în vedere faptul că operațiunile de leasing nu s-au regăsit printre activitățile specifice desfășurate în zonele libere, așa cum erau acestea menționate la pct. 4.13 alin. (1) din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, a rezultat că aceste operațiuni erau impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

S-a reținut faptul că, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, operațiunile de leasing erau considerate ca reprezentând prestări de servicii, așa cum a rezultat și din pct. 1.3 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, care preciza:

“Prin prestare de servicii, în sensul taxei pe valoarea adăugată, se înțelege orice activitate desfășurată de un contribuabil, care nu constituie livrare de bunuri mobile sau transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile.

Astfel de activități pot avea ca obiect:

î...ș e) operațiuni de leasing î...ș”.

Prin urmare, prin actul normativ menționat anterior s-a făcut o diferențiere clară între livrările de bunuri mobile și transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile, pe de o parte și prestările de servicii, în a căror categorie se încadrează și operațiunile de leasing, pe de altă parte. De asemenea, acest act normativ nu făcea nici o diferențiere între operațiunile de leasing financiar și cele de leasing operational, așa cum eronat a susținut societatea.

Mai mult, la art.1, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată se preciza:

“Prezenta ordonanță se aplică operațiunilor de leasing prin care o parte, denumită locator/finantator, 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”.

Prin urmare, în cazul operațiunilor de leasing s-a transmis dreptul de folosință asupra unui bun și nu dreptul de proprietate asupra acestuia. Dreptul de proprietate se poate transmite celeilalte părți, fără ca aceasta să însemne că operațiunile de leasing sunt echivalente operațiunilor de vânzare - cumpărare, așa cum eronat a susținut societatea.

Având în vedere cele de mai sus a rezultat că organele de control în mod legal au stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată, **contestația societății fiind respinsă ca neîntemeiată.**

Pentru ambele cauze prezentate la pct.1 și 2, pe rolul Curții Supreme de Justiție s-a luat în examinare recursul declarat împotriva sentinței civile a Curții de Apel «X»-Secția de contencios administrativ.

Din examinarea lucrărilor din dosar s-au constatat următoarele:

Reclamanta a chemat în judecată pârâul Ministerul Finanțelor Publice, solicitând instanței ca în contradictoriu cu acesta și pe calea contenciosului administrativ să dispună anularea procesului verbal de control întocmit de Garda Financiară Centrală, anularea deciziei Ministerului Finanțelor Publice prin care i s-a respins contestația împotriva procesului verbal de control fiscal și restituirea sumei achitată de reclamantă, ca fiind o plată nedatorată bugetului de stat. În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că prin procesul verbal a cărei anulare o solicită a fost obligată să plătească T.V.A. și majorări de întârziere. A mai arătat și că în mod greșit Ministerul Finanțelor în soluția dată a făcut trimitere la dispozițiile pct. 8.3 din Normele de aplicare a O.U.G.nr. 17/2000, aprobate prin H.G. nr. 401/2000, întrucât acest text privește corectarea bazei de impozitare ținând cont de diferența de curs valutar dintre data facturării și data încasării facturii ori diferența de preț evidențiată de reclamantă era corespunzătoare diferenței de curs valutar dintre data tranzacției și data facturării.

Curtea de Apel - Secția de contencios administrativ, prin sentința civilă a respins ca neîntemeiată acțiunea formulată de reclamantă, reținând că:

Operațiunile de leasing financiar - astfel cum sunt definite în O.U.G. nr. 51/1997, art. 2 lite nu pot fi asimilate vânzării-cumpărării de mărfuri neputând astfel opera o scutire de T.V.A., fiind vorba de leasing financiar. A mai reținut și că reclamanta avea obligația corectării bazei de impozitare cu diferența rezultată ca urmare a modificării cursului valutar între momentul încheierii contractelor și termenele prevăzute pentru plata ratelor. Or, în perioada supusă controlului, pentru diferențele facturate, societatea reclamantă nu a evidențiat și colectat TVA, apreciind că sunt aferente doar dobânzilor, nu și ratelor de leasing.

Împotriva acestei sentințe considerată nelegală și netemeinică a declarat recurs reclamanta. Recurenta a susținut în esență că:

1. Instanța de fond a respins în mod greșit capătul de cerere privind anularea obligațiilor de plată a T.V.A. pentru operațiunile de leasing financiar desfășurate în zona liberă și a apreciat în mod eronat că reclamanta nu beneficiază de scutire de TVA pentru operațiunile de leasing financiar desfășurate în Zona Liberă, deoarece acestea nu pot fi asimilate operațiunilor de vânzare- cumpărare.
2. Instanța a apreciat în mod greșit că în speță sunt aplicabile dispozițiile punctului 8.3 din Normele de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000 privind TVA aprobate prin H.G. nr.401/2000, deoarece acesta privește corectarea bazei de impozitare cu diferența de preț rezultată ca urmare a modificării cursului valutar între data încasării facturii și data facturării.
3. Instanța nu a ținut cont de dispozițiile art.14 lit. c din O.U.G.nr. 17/2000 privind TVA potrivit cărora dobânzile nu se cuprind în baza de impozitare a TVA. De asemenea a apreciat în mod greșit că pentru diferența de preț aferentă diferenței de curs valutar dintre data achiziționării bunului și data facturării trebuie aplicat TVA.

Recursul a fost considerat nefondat întrucât din probele administrate în cauză a rezultat, în mod incontestabil, că recurenta-reclamantă, în perioada supusă verificării, 15 martie 2000- 31 mai 2001, a încheiat și derulat un număr de 82 contracte de leasing financiar din care 59 contracte în Zona liberă și 23 contracte în cadrul sucursalei din București în legătură cu care organele Ministerului Finanțelor Publice au reținut că evidențierea, colectarea și virarea TVA s-a făcut cu încălcarea prevederilor legale în

materie. Astfel, în legătură cu operațiunile aferente contractelor de leasing încheiate și derulate la sediul din Zona liberă, organele de control au stabilit că recurenta-reclamantă nu a evidențiat și calculat TVA, reținând că operațiunile de leasing financiar sunt scutite de TVA.

În legătură cu operațiunile aferente contractelor de leasing încheiate și derulate la Sucursala din București a societății comerciale recurente, organele de control au stabilit o diferență de TVA reținând că aceasta a procedat în mod eronat înscriind în factură TVA aferentă ratei calculate la cursul istoric, neținând cont de valoarea ratei la data plății.

Criticile aduse hotărârii instanței de fond, formulate sub forma a trei motive de recurs au vizat cele două probleme rezolvate de curtea de apel, recurenta susținând că operațiunile de leasing financiar efectuate în Zona liberă sunt scutite de TVA și că în cazul celorlalte operațiuni, TVA a fost calculată în mod corect, fără luarea în calcul a diferenței de curs valutar. Aceste critici au fost considerate ca fiind neîntemeiate, după cum urmează:

1) - în ce privește operațiunile de leasing efectuate în Zona liberă Giurgiu:

Este adevărat că potrivit prevederilor art.6 pct.A lit.k)10 din O.U.G.nr. 17/2000 sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată activitățile specifice desfășurate în zona liberă de contribuabilii autorizați în acest scop. Dar, activitățile care pot fi efectuate în zonele libere sunt enumerate de art.10 din Legea nr.84/1992 la care se referă și pct.4.13 din Normele metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000, aprobate prin H.G. nr. 401/2000 fiind menționate limitativ activitățile specifice care sunt scutite de TVA, între care nu sunt incluse și operațiunile de leasing financiar. Deci, în mod judicios a reținut instanța de fond că societatea comercială recurentă datorează TVA pentru operațiunile de leasing financiar efectuate, în perioada controlată, în Zona liberă.

2) - în ceea ce privește operațiunile de leasing efectuate la Sucursala din București a societății comerciale recurente.

În contractele de leasing, în legătură cu ratele, s-a prevăzut că *“dacă valoarea obligațiilor de plată se stabilește având ca referință o monedă străină, plățile se vor efectua în lei, considerându-se cursul de vânzare al valutei din ziua efectuării plății, pentru moneda respectivă”*. În cauză, valoarea contractelor de leasing a fost exprimată în valută, iar plățile ratelor s-au efectuat în lei la cursul din ziua efectuării plății, totuși TVA aferentă ratelor respective a fost calculată de către societatea comercială recurentă la valoarea cursului din ziua încheierii contractelor de leasing. În conformitate cu prevederile pct. 8.3 din Normele metodologice de aplicare a O.U.G.nr. 17/2000 aprobate prin H.G.nr.401/2000, baza de impozitare se corectează cu diferența de preț rezultată ca urmare a modificării cursului pieței valutare, în vigoare la data încasării facturii.

Or, recurenta, deși valoarea ratelor trecute în facturi a fost actualizată în raport cu valoarea cursului din ziua efectuării plății, totuși a calculat TVA la valoarea cursului din ziua încheierii contractelor de leasing. Deci, în mod judicios a reținut instanța de fond, legalitatea actelor administrate atacate, chiar și din acest punct de vedere.

Având în vedere considerentele de mai sus, care justifică pe deplin soluția de respingere a acțiunii, motivele de recurs formulate în cauză sunt neîntemeiate și constatându-se totodată că nu există motive care să fie invocate din oficiu, recursul de față a fost respins ca atare.

3. Momentul la care devine exigibilă TVA aferentă ratelor de leasing datorate de o societate în baza contractelor încheiate cu furnizorii externi

O societate a încheiat cu două societăți franceze un număr de patru contracte de leasing în care se prevedea faptul că plata ratelor de leasing se făcea la sfârșitul fiecărui trimestru. Pentru ratele de leasing scadente la 31.03.2001, societatea nu a achitat taxa pe valoarea adăugată aferentă, efectuând compensarea acestei sume cu TVA de recuperat, prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2001, exercitându-si totodată dreptul de deducere a acestei taxe. Deoarece prin cererea de rambursare a fost solicitată la rambursare întreaga sumă înscrisă în decontul de TVA pe luna martie 2001, societatea nu a mai putut beneficia de prevederile pct.

7.8 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Astfel, organele de control fiscal, prin procesul verbal contestat au dispus compensarea taxei pe valoarea adăugată cu taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare, fiind totodată calculate majorări de întârziere, până la data încheierii procesului verbal. S-a dispus, de asemenea, stornarea taxei pe valoarea adăugată, dedusă în luna aprilie 2001 și exercitarea dreptului de deducere după efectuarea compensării.

Societatea a contestat măsurile dispuse prin procesul verbal, precizând că factura în cauză, deși a fost emisă în data de 26.03.2001 a fost primită în data de 16.04.2001, iar cererea de rambursare TVA a fost înregistrată în data de 10.05.2001. Contestatoarea a considerat astfel că putea beneficia de prevederile pct. 7.8 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a determina momentul la care devenea exigibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing datorate de societate în baza contractelor încheiate cu furnizorii externi.

În drept, la art. 11 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA se preciza:

“Pentru operațiunile prevăzute mai jos obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la:

î...ș b) termenele de plată pentru ratele prevăzute în contractele de leasing pentru operațiunile de leasing î...ș”.

În legătură cu aceste prevederi, la pct. 7.4 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 se preciza:

“Bunurile introduse în țară ulterior datei de 1 iulie 1993, care fac obiectul unor contracte de leasing, se supun taxei pe valoarea adăugată la beneficiar, corespunzător cotelor în vigoare, sumelor și termenelor de plată pentru ratele prevăzute în contractele de leasing î...ș”.

De asemenea, la art. 25, lit. D, pct. c) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA se preciza faptul că, în ceea ce privește plata taxei pe valoarea adăugată, contribuabilii au obligația *“să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de leasing, corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate cu locatori/finanțatori din străinătate”.*

Așa cum s-a reținut anterior, în cele patru contracte de leasing încheiate de societate cu cele două firme din Franța se prevedea faptul că plata ratelor de leasing se

efectua la sfârșitul fiecărui trimestru. Prin urmare, taxa pe valoarea adăugată, aferentă ratelor de leasing pe trimestrul I al anului 2001 a devenit exigibilă la data de 31.03.2001, societatea având obligația ca la sfârșitul lunii martie să achite această taxă sau, după caz, să compenseze această taxă cu taxa pe valoarea adăugată de recuperat, înscrisă în decontul lunii precedente, în conformitate cu pct. 7.8 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Așa cum au constatat organele de control și cum, de altfel, s-a recunoscut și prin contestație, societatea nu a respectat nici una din cele două modalități de stingere a debitului, menționate anterior, efectuând aceasta compensare în luna aprilie 2001, deși taxa pe valoarea adăugată, aferentă ratelor de leasing pe trimestrul I al anului 2001 a devenit exigibilă la data de 31.03.2001. Prin urmare, organele de control în mod legal au procedat la compensarea taxei pe valoarea adăugată cu suma solicitată la rambursare aferentă lunii martie 2001, lună în care, așa cum s-a reținut anterior, a devenit exigibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing. De altfel, prin compensarea efectuată de societate din proprie inițiativă în luna aprilie 2001, s-a recunoscut faptul că a datorat taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile de leasing efectuate, singurele divergențe fiind cele referitoare la momentul datorării acestor taxe. Pe cale de consecință, au fost datorate și majorările de întârziere aferente, în temeiul prevederilor art. 31 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, societatea necontestând modul de calcul al acestor majorări de întârziere.

Având în vedere considerentele menționate mai sus, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

4. TVA pentru chiria aferentă închirierii de utilaje

În perioada august 1998-aprilie 2001, în baza facturilor externe primite de la o firma germană, o societate comercială a efectuat plăți externe reprezentând contravaloarea chiriei pentru utilaje, fără a calcula, evidenția și vărsa la bugetul de stat, în termen de 7 zile de la data primirii facturii, taxa pe valoarea adăugată aferentă. Organele de control fiscal au stabilit T.V.A. aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul în străinătate, pentru facturile primite în perioada menționată, pentru care au calculat și majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, societatea a considerat ca nejustificat debitul reținut în sarcina sa, susținând că după ce ar fi plătit taxa pe valoarea adăugată aceasta ar fi devenit deductibilă și până în data de 25 a lunii următoare s-ar fi restituit sau s-ar fi compensat cu alte datorii la bugetul statului.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a se stabili dacă pentru plățile externe efectuate pe baza de facturi primite de la partenerii externi având ca obiect chiria aferentă închirierii de utilaje, contestatoarea avea obligația de a calcula, evidenția și plăti TVA aferentă, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe.

În drept, prin art.4 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind TVA, cu modificările și completările ulterioare și art.4 alin.(3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA se preciza că:

”Prestările de servicii sunt impozabile în România când locul prestării se consideră a fi în România în conformitate cu criteriile de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe î...ș”.

Referitor la criteriile de teritorialitate, prin pct.3.4. din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.3/1992 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.512/1998 și pct.3.4 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000 se preciza că în categoria prestărilor de servicii pentru care *“locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia se încadrează:*

a) închirierea de bunuri mobile corporale”.

Prin art.8 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind TVA, cu modificările și completările ulterioare și art.8 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA se preciza că:

” TVA datorată bugetului de stat pentru bunurile din import închiriate se plătește de către beneficiari persoane fizice sau juridice cu sediul sau domiciliul stabil în România.”

Având în vedere cele menționate mai sus rezultă că pentru plățile efectuate pe bază de facturi emise de firma germană având ca obiect chiria aferentă utilajelor închiriate, contestatoarea avea obligația de a calcula, evidenția și plăti la bugetul de stat TVA aferentă, drept pentru care **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

Referitor la termenul privind plata către bugetul de stat a TVA datorată pentru închirierile de utilaje, prin pct.11.15 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.3/1992 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.512/1998 și pct.7.7 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000 se preciza că:

”Taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit pct. 3.4, se plătește la organul fiscal teritorial sau la banca comercială, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe.”

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia TVA după ce ar fi fost plătită taxa ar fi devenit TVA deductibilă, aceasta este reală, însă deducerea se acordă numai după ce societatea a achitat efectiv această taxă la bugetul de stat, situație în care nu s-a încadrat având în vedere că la data controlului TVA nu era achitată.

Având în vedere că societatea nu a calculat, evidențiat și plătit în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe având ca obiect chiria aferentă utilajelor închiriate TVA datorată, a rezultat că datora majorări de întârziere calculate în baza prevederilor art.31 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA care preciza că:

*”Pentru neplata integrală sau a unei diferențe din taxa pe valoarea adăugată în termenul stabilit, contribuabilii datorează majorări de întârziere calculate conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor”, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată** și pentru capătul de cerere privind majorări de întârziere.*

La Curtea Supremă de Justiție s-a luat în examinare recursul declarat de Ministerul Finanțelor Publice împotriva sentinței civile a unei Curți de Apel «X» -Secția

comercială și de contencios administrativ. Asupra recursului, din examinarea lucrărilor din dosar, s-au constatat următoarele:

Prin sentința atacată cu recurs, Curtea de Apel - Secția comercială și de contencios administrativ, a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta împotriva Ministerului Finanțelor Publice și a anulat decizia și procesul verbal emis și, respectiv, încheiat de autoritățile pârâte, reclamanta fiind exonerată de la plata sumelor reprezentând T.V.A. și majorări de întârziere aferente, impozit pe veniturile persoanelor nerezidente și majorările de întârziere aferente.

Pentru a pronunța această soluție, Curtea de apel a reținut, în esență, următoarele:

Prin procesul verbal s-a stabilit că, în perioada august 1998 - aprilie 2001, în baza facturilor externe emise de o societate din Germania, reclamanta a efectuat plăți reprezentând contravaloarea chiriei pentru utilajele închiriate, fără a calcula, evidenția și vira la bugetul de stat, taxa pe valoarea adăugată aferentă și nici impozitul aferent veniturilor realizate de firma germană în România. Totodată, organul de control a stabilit că reclamanta datorează și impozit suplimentar pe profit și majorări de întârziere.

Ministerul Finanțelor Publice, prin decizie a menținut procesul verbal pentru obligațiile bugetare privind T.V.A și impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente. Totodată, a fost admisă contestația și desființat procesul verbal pentru capitolul referitor la impozitul pe profit, dispunându-se refacerea controlului pentru acest aspect. Admițând în parte acțiunea, instanța de fond a motivat, în privința taxei pe valoarea adăugată și a majorărilor aferente că, în mod corect a reținut expertul contabil incidența prevederilor art.34 lit. c, d și e din Legea nr. 134/1995 și ale art. 5 lit. c din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și că societatea comercială reclamantă poate beneficia de scutire de la plata sumelor stabilite de organele fiscale.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, instanța de fond a motivat că sunt aplicabile prevederile Convenției pentru evitarea dublei impuneri dintre România și Germania, ratificată prin Decretul C.S. nr.625/1973. Referitor la ultimul capitol al actului de control - impozitul pe profit, Curtea de Apel a reținut că Ministerul Finanțelor Publice a desființat acest punct al procesului verbal dispunând refacerea controlului, acțiunea reclamantei fiind fără obiect din acest punct de vedere.

Împotriva acestei soluții a formulat recurs Ministerul Finanțelor Publice, pe care a criticat-o astfel:

a) în privința T.V.A. și majorărilor de întârziere aferente, a susținut că instanța de fond a confundat prevederile Legii nr. 134/1995, legea petrolului, cu prevederile Ordonanței Guvernului nr.3/1992 și ale O.U.G. nr. 17/2001, pronunțând o hotărâre lipsită de temei legal;

b) în privința impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente, a susținut că instanța de fond a ignorat prevederile O.G. nr.47/1997 și O.G. nr.83/1998, potrivit cărora veniturile de natura chiriei se impun în România cu cota de 15%.

Recursul a fost considerat întemeiat, după cum urmează:

1. În ceea ce privește obligațiile bugetare legate de taxa pe valoarea adăugată;

Este de necontestat că, în perioada 6 august 1998 - 3 aprilie 2001, societatea comercială intimată a achitat un număr de 31 facturi externe, emise de o societate germană reprezentând chirie pentru utilajele petroliere închiriate. La această sumă, organele de control au stabilit că societatea comercială intimată era obligată, în

temeiul art.8 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată și ale art. 8 alin. 1 din O.U.G. nr. 17/2001, să calculeze, să evidențieze și să vireze taxa pe valoarea adăugată. Pentru nevirarea acestei sume, organele de control au calculat majorări de întârziere până la data de 11 iulie 2001. Instanța de fond, însușindu-și concluziile expertului contabil, a apreciat că, potrivit prevederilor art.5 alin.3 din O.G. nr.3/1992, republicată și ale art.5 alin.3 din O.U.G. nr. 17/2001, plățile respective sunt scutite de T.V.A., concluzie greșită în raport de natura operațiunilor efectuate în cauză. Așa cum s-a arătat mai sus, este necontestat că temeiul plăților făcute de societatea comercială intimată în favoarea partenerului german l-a constituit contractele de închiriere a unor utilaje petroliere. Or, potrivit prevederilor art.8 alin.3 din O.G. nr.3/1992, republicată și ale art.8 alin.(1) liniuța a patra, din O.U.G. nr. 17/2001, taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se plătește de către persoanele juridice sau fizice cu sediul sau cu domiciliul în România, pentru bunurile din import închiriate.

Astfel fiind, în mod legal au reținut organele fiscale că intimatareclamantă datorează bugetului de stat TVA și majorările de întârziere aferente pentru cele 31 de facturi achitate partenerului străin în perioada 6 august 1998 - 3 aprilie 2001.

Invocarea prevederilor art.5 alin.(3) din O.G. nr.3/1992, republicată și din O.U.G. nr. 17/2001, cu referire la prevederile Legii petrolului nr. 134/1995 este neîntemeiată, în cauză nefiind vorba de livrări de utilaje și echipamente și nici de prestări servicii care să fi fost efectuate de partenerul străin.Astfel fiind, rezultă că actele administrative contestate sunt legale și temeinice în privința obligațiilor bugetare ale intimitei-reclamante legate de T.V.A. pentru perioada arătată mai sus.

1. 2. De asemenea, așa cum a reținut și instanța de fond, decizia atacată adesființat procesul verbal de control în privința capitolului referitor la impozitul pe profit și majorările de întârziere, din acest punct de vedere acțiunea fiind fără obiect.

2. 3. În ceea ce privește obligațiile bugetare legate de veniturile obținute înRomânia de persoanele nerezidente organele de control au stabilit că, pentru sumele plătite partenerului străin cu titlu de chirii, societatea comercială era obligată să calculeze și să vireze la bugetul statului impozitul datorat de nerezidenți pentru venituri realizate în România, în conformitate cu prevederile

O.G. nr.47/1997 și O.G. nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate în România, de persoane juridice și fizice nerezidente, potrivit cărora veniturile din chirii se impozitează cu 15%. Deși au reținut că ulterior a fost depus certificatul de rezidență fiscală și că în cauză sunt aplicabile prevederile art. 11 din Convenția între România și Germania pentru evitarea dublei impuneri, organele fiscale au stabilit că societatea comercială intimată datorează bugetului de stat 10% impozit pe veniturile respective.

Într-adevăr, potrivit art. 11 alin.1 din Convenție, drepturile de licență care provin dintr-un stat contractant și sunt plătite unei persoane care își are reședința în celălalt stat contractant, pot fi impuse numai în acest celălalt stat. Este adevărat că, potrivit alin.2 din același articol al Convenției, aceste drepturi de licență pot fi impuse și în statul contractant din care provin, în conformitate cu legislația acelu stat, situație în care impozitul nu poate depăși 10% din suma reprezentând drepturile de licență.

În mod judicios a interpretat instanța de fond că cele două reguli de impozitare citate mai sus nu pot fi aplicate simultan, una excluzând-o pe cealaltă. Or, cum în cauză a fost depus certificatul de rezidență fiscală pentru veniturile respective, tocmai pentru

evitarea dublei impuneri a acestora, organele fiscale nu puteau legal să impună și intimătei-reclamante să achite 10% din veniturile respective.

În raport cu considerentele de mai sus, recursul formulat a fost admis și, rejudecând cauza, acțiunea reclamantei a fost admisă numai în privința exonerării de plata sumelor referitoare la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente.

Comentariu

În practică internațională statele de rezidență ale societăților plătitoare de dividende, dobânzi, redevențe, comisioane, achitate nerezidenților impun prin stopaj la sursă veniturile respective.

Față de formularea din textul convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state potrivit căreia «Totuși aceste iredevențe, dobânzi, dividende, comisioane pot fi impuse în statul contractant al cărui rezident este societatea plătitoare», instanța Supremă a reținut în majoritatea cazurilor ce au avut ca obiect impunerea respectivelor dividende, dobânzi, redevențe, comisioane, plătite de un rezident român unui nerezident, că aceste venituri se impun numai în statul beneficiarului de venit, cu motivarea că prevederea din actul normativ nu este imperativă.

În vederea interpretării unitare a convențiilor de evitare a dublei impuneri în sensul impunerii în statul sursă a acestor categorii de venituri au fost date precizări aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.635/2002 publicat în Monitorul Oficial nr. 390 din 17 iunie 2002. În același sens sunt și prevederile Normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care precizează:

«(2) Alin. 2 al articolelor «Dividende», «Dobânzi», «Comisioane», «Redevențe» din convențiile de evitare a dublei impuneri nu este anulat de alin.1 al aceluiași articole, care prevede că veniturile respective plătite unui rezident se impun în statul sau de rezidență.

(3) Aplicarea alin.2 al articolelor «Dividende», «Dobânzi», «Comisioane», «Redevențe» din convențiile de evitare a dublei impuneri care prevăd impunerea în statul de sursă nu conduce la o dublă impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul plătit în România, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.»

5. TVA aferentă garanțiilor încasate de la utilizatori în cazul contractelor de leasing

O societatea comercială, în calitate de finanțator a încheiat contracte de leasing financiar cu diferite alte societăți în calitate de beneficiari, contracte în care s-a precizat că utilizatorul este de acord să plătească finanțatorului anumite sume reprezentând garanții pe întreaga perioadă a leasingului, sume care vor fi restituite utilizatorului dacă pe parcursul derulării contractului nu s-au semnalat incidente de plăți.

Prin procesul verbal, organele de control fiscal au constatat, pe perioada septembrie 1997 - iulie 2001, că în conformitate cu prevederile pct.11.8 din Hotărârea Guvernului nr.1178/1996, ale Hotărârii Guvernului nr.512/1998 și ale Ordonanței de

Urgență a Guvernului nr.17/2000, societatea avea obligația de a emite facturi în termen de 3 zile de la data încasării sumelor reprezentând garanții, precum și obligația colectării TVA aferentă acestor sume încasate, urmând ca după restituirea sumelor către utilizator, conform clauzelor contractuale, societatea să emită facturi de stornare.

În conformitate cu prevederile art.32 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată și ale art.29 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 s-a recalculat TVA suplimentară ținând cont de sumele încasate cu titlu de garanții și nerestituite. Totodată, organele de control au procedat la calculul majorărilor de întârziere în conformitate cu prevederile art.34 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată și ale art.31 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 coroborate cu art.1 din Hotărârea Guvernului nr.251/1997, Hotărârea Guvernului nr.354/1999 și Hotărârea Guvernului nr. 564/2000.

Societatea a contestat măsurile dispuse de organele de control, precizând că a încasat garanții pe întreaga perioadă a contractelor de leasing, acestea fiind integral returnate la sfârșitul contractului de leasing, conform clauzelor contractuale. De asemenea, contestatoarea a precizat că sumele reprezentând garanții aferente contractelor de leasing au fost înregistrate în contul 167 - "*alte împrumuturi și garanții asimilate*". Contestatoarea a menționat ca art. 12 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată definea exigibilitatea și momentul în care TVA devine exigibilă, fără a se referi la exigibilitatea TVA în cazul garanțiilor. Aceste prevederi, în opinia contestatoarei, se refereau la antreprenori de lucrări imobiliare a căror mod de plată a TVA era reglementat de pct.7.10 din Hotărârea Guvernului nr.1178/1996 și art.78 din Hotărârea Guvernului nr.512/1998. Societatea contestatoare a precizat că în conformitate cu legislația în domeniu, ca orice drept accesoriu, garanția percepută de către societate s-a stins prin restituirea integrală a acesteia la sfârșitul contractelor de leasing.

Garanțiile încasate de la clienți, a susținut contestatoarea, conform contractelor de leasing nu au putut avea în același timp două calități de garanții și avansuri, precizând că organele de control trebuiau să stabilească clar natura acestor sume și temeiul legal în baza căruia societatea verificată datora în momentul încasării sumelor, taxa pe valoarea adăugată. În cazul avansurilor, societatea care le-a încasat și a emis factura pentru avansurile respective, la restituirea acestora a stornat avansurile primite prin emiterea unor facturi de stornare. TVA colectată apărea astfel ca o obligație de plată în intervalul de timp în care societatea a încasat și respectiv a restituit aceste sume. În acest caz, nu s-a emis factura de încasare a sumelor, respectiv a garanțiilor iar restituirea acestora s-a efectuat fără a se emite factura de stornare. Astfel, în cazul unui avans încasat, obligația plății TVA curge din momentul încasării și până în momentul restituirii avansurilor.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a se stabili dacă societatea datora TVA, în condițiile în care în baza contractelor de leasing încheiate a reținut garanții care urmau să fie restituite utilizatorilor dacă pe parcursul derulării contractelor nu s-au semnalat incidente de plăți.

În drept, cap.2 art.2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezenței ordonanței, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice, privind:

a) livrări de bunuri mobile și prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării

activității profesionale; î...ș

Sunt asimilate cu livrările de bunuri și prestările de servicii, în sensul prezentei ordonanțe și următoarele operațiuni:

2.1. *vânzarea cu plata în rate sau închirierea unor bunuri pe baza unui contract, cu clauza trecerii proprietății asupra bunurilor respective după plata ultimei rate sau la o anumită dată*”, iar la art. 10 alin. (2) din același act normativ se preciza:

“Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii cu plata în rate, precum și pentru cele care dau naștere la decontări sau încasări succesive, faptul generator intervine la expirarea perioadei pentru care se face decontarea sau, după caz, la data prevăzută pentru plata ratelor».

Pct.1.4 din Hotărârea Guvernului nr.512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Prin prestare de servicii impozabilă, în sensul taxei pe valoarea adăugată, se înțelege orice activitate desfășurată de o persoană fizică sau juridică și care nu reprezintă transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile sau imobile.

Astfel de activități pot avea ca obiect: î...ș

e) operațiuni de leasing”.

Art. 11 lit. b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea:

“Pentru operațiunile prevăzute mai jos obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la: î...ș

b) termenele de plată pentru ratele prevăzute în contractele de leasing pentru operațiunile de leasing î...ș”.

S-a reținut că prevederile pct.7.11 din Hotărârea Guvernului nr.1178/1996 menținut prin pct.7.9 din Hotărârea Guvernului nr.512/1998 și pct.7.13 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 care precizau faptul că *“exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă sumelor constituite drept garanție pentru acoperirea eventualelor reclamații privind calitatea lucrărilor ia naștere la data încheierii procesului-verbal de recepție definitivă sau, după caz, la data încasării sumelor, dacă încasarea este anterioară acestuia”* nu erau aplicabile pentru *“garanțiile”* reținute de societate întrucât aceste prevederi legale făceau referire la antreprenorii de lucrări imobiliare și nu la operațiunile de leasing.

De asemenea, s-a reținut ca prin procesul verbal nu s-a făcut nici o analiză a modului în care au fost tratate *“garanțiile”* reținute de contestatoare pentru a se stabili dacă acestea pot fi considerate avansuri, respectiv nu s-a precizat dacă societatea contestatoare a încasat aceste sume în contul ratelor de leasing datorate de beneficiari.

Organele de control ar fi trebuit să verifice, în acest sens, dacă garanțiile au fost folosite pentru stingerea obligațiilor beneficiarilor referitoare la ratele de leasing, respectiv dacă la încasarea contravalorii ratelor de leasing s-a ținut cont și de sumele încasate cu titlu de *“garanții”*, caz în care acestea ar fi putut fi asimilate avansurilor și, în consecință, impozitate din punct de vedere al TVA sau facturarea și încasarea s-au făcut distinct, fără a fi influențate de aceste garanții. De asemenea, din analiza procesului verbal nu s-a justificat măsura organelor de control de a stabili în sarcina contestatoarei majorări de întârziere aferente TVA stabilită pentru sumele încasate drept *“garanții”*, atata timp cât aceste sume au fost restituite beneficiarilor. S-a reținut faptul că atâta timp

cât prin contractele de leasing încheiate, voința părților a fost ca finanțatorul, respectiv societatea contestatoare să rețină anumite sume reprezentând garanții de la beneficiari, nu mai era necesară încheierea unui contract de garanție. Totodată, la dosarul cauzei a fost anexat un singur contract de leasing, restul contractelor de leasing încheiate de contestatoare nefiind anexate.

Deoarece din documentele anexate la dosarul cauzei nu s-a putut stabili caracterul de avans al sumelor primite cu titlu de “garanții” **s-a desființat procesul verbal** în vederea refacerii controlului conform celor precizate în considerentele prezentate.

Având în vedere faptul ca prin procesul verbal contestat organele de control au calculat majorări de întârziere aferente TVA ținând cont și de debitele evidențiate și nevirate de societate, precum și faptul că nu s-a putut stabili cuantumul majorărilor de întârziere aferente TVA calculată pentru “garanțiile” reținute în baza contractelor de leasing și cuantumul majorărilor de întârziere aferente TVA evidențiată și nevirată de societate, **s-a desființat procesul verbal** și pentru capitolul privind majorările de întârziere.

6. TVA aferentă plăților efectuate cu titlu de avansuri acordate în baza unor contracte de leasing financiar încheiate cu prestatori externi.

În perioada 24.09.1999 - 19.12.2001, o societate comercială a încheiat 5 contracte de leasing cu societăți din Suedia. În baza acestor contracte, societatea, în perioada 05.10.1999 - 29.08.2002 a efectuat mai multe plăți către aceste firme, din care un număr de 19 plăți au reprezentat avansuri pentru care nu a reținut și virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă. Astfel, organele de control fiscal au constatat că în baza prevederilor art. 8 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 25 pct. D lit. c din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 29 pct. D lit. d din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, societatea datora bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată, aferentă sumelor plătite de contestatoare cu titlu de “avansuri” la contractele de leasing. Totodată, organele de control au procedat la calculul majorărilor de întârziere și al penalităților de întârziere aferente TVA.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că nu datora debitul stabilit întrucât în Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată “*se precizează în mod expres că pentru ratele de leasing faptul generator al TVA ia naștere la termenele de plată stabilite prin contract, dar nu se precizează că și pentru avansul plătit anticipat livrării bunului și derulării contractului, faptul generator al TVA ia naștere la acel moment când are loc plata.*”

Astfel, contestatoarea a precizat că “*exigibilitatea ia naștere în momentul plății ratelor de leasing, conform termenelor scadente reglementate în mod clar prin contractele de leasing, pentru ratele de leasing, în schimb, în ceea ce privește avansurile la contractele de leasing, exigibilitatea și implicit faptul generator al taxei pe valoarea adăugată nu se precizează în mod clar și explicit.*”

Mai mult, societatea a menționat că “*aspectul legat de plata avansurilor la*

contractele de leasing nu se înscrie nici printre excepțiile prevăzute de Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată î...ș”. Astfel, societatea a susținut că obligația de plată a TVA pentru avansurile la contractele de leasing, precum și a majorărilor și penalităților stabilite în procesul verbal de control nu era pe deplin justificată și reglementată legal și, deci, pe cale de consecință, nu datora debitele.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă pentru plățile efectuate cu titlu de avansuri acordate în baza unor contracte de leasing financiar încheiate cu prestatori externi, societatea datora taxa pe valoarea adăugată.

În drept, la art. 8 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la art. 8 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, se preciza:

“Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se plătește de către:

î...ș - persoanele juridice sau fizice cu sediul sau cu domiciliul stabil în România, pentru bunurile din import închiriate, precum și pentru serviciile efectuate de prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, referitoare la: operațiuni de leasing î...ș”

De asemenea, la art. 25 lit. D din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată și respectiv la art. 25 lit. D din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată se prevedea:

“Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență au următoarele obligații:î...ș

D. Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:î...ș

c) să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de leasing, corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate cu locatori/finanțatori din străinătate.

În cazul în care, la expirarea contractului de leasing, bunurile care au făcut obiectul acestuia trec în proprietatea beneficiarului, se datorează taxa pe valoarea adăugată pentru valoarea la care se face transferul de proprietate a bunurilor respective;”

Aceste prevederi se regăseau și la art. 29 D lit. d din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată. Astfel, conform acestor prevederi, s-a reținut faptul că societatea avea obligația legală de a achita taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de leasing *“corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate cu locatori/finanțatori din străinătate”,* deci inclusiv pentru avansurile plătite pentru operațiunile de leasing care din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată erau asimilate prestărilor de servicii impozitându-se conform principiilor de teritorialitate, respectiv la locul unde beneficiarul își avea sediul activității.

Prin urmare, ținând cont de cele precizate mai sus și având în vedere faptul că societatea nu a respectat obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată pentru toate sumele plătite prestatorilor externi, inclusiv pentru avansurile aferente operațiunilor de leasing, în condițiile menționate mai sus, s-a reținut faptul că în mod legal au procedat organele de control, stabilind în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat pentru avansurile aferente contractelor de leasing încheiate.

În ceea ce privește argumentele contestatoarei potrivit cărora prin art. 15 lit. j din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată se preciza că TVA se datorează numai pentru rate nu și pentru avansuri, acestea nu au putut fi reținute în soluționarea

favorabilă a cauzei deoarece la art. 15 lit. c din același act normativ se preciza:

“Pentru operațiunile prevăzute mai jos faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere la: î...ș

c) data plății prestatorului extern, în cazul plăților efectuate fără factură pentru serviciile contractate de persoane impozabile din România cu prestatori cu sediul sau domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România;”

Prin urmare, în cazul plăților efectuate fără factură către un prestator extern, faptul generator al taxei pe valoarea adăugată lua naștere la data plății.

Mai mult, potrivit prevederilor pct. 1.4 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 1.3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și respectiv art. 4 lit. t din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, operațiunile de leasing erau incluse din punct de vedere al TVA, în categoria prestărilor de servicii, fiind impozitată utilizarea acestor bunuri, respectiv toate sumele prevăzute în contractele de leasing.

Față de actele normative enunțate mai sus, s-a reținut faptul că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată nu a fost necesară o reglementare expresă a plăților efectuate de agenții economici cu titlu de avansuri pentru operațiunile de leasing, cu atât mai mult cu cât în cazul acestor operațiuni, *“avansul”* plătit reprezintă de fapt o rată achitată în vederea exercitării dreptului de utilizare a bunurilor, în baza contractelor de leasing, așa cum de altfel a rezultat și din clauza contractuală: *“15% din valoarea contractului, reprezentând plăți de leasing în avans”*.

Față de aceste considerente, **s-a respins ca neîntemeiată contestația** formulată.

Pe cale de consecință s-a respins contestația și pentru capitolele având ca obiect majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

7. TVA aferentă ratelor de leasing

În anul 1999, o societate comercială a încheiat cu o firmă din Polonia un număr de 9 contracte de leasing financiar, în vederea achiziționării unor încărcătoare și motostivuitoare Caterpillar, plata urmând a se efectua în 16 rate trimestriale. De asemenea, contestatoare a încheiat cu o firmă din Suedia, în data de 15.06.1999, un contract de leasing financiar, în vederea achiziționării a 12 bucăți autșasie și a 12 bucăți bare, plata urmând a se efectua în 20 rate trimestriale. Întrucât societatea nu a calculat și evidențiat TVA aferentă ratelor de leasing achitate în baza contractelor încheiate cu firmele străine, organele de control au procedat la stabilirea TVA aferentă ratelor de leasing, conform art. 1, art. 2 și art. 11 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, pct. 1.4 lit. e, pct.7.3 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, art. 2 și art. 11 lit. b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și pct. 7.4 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, operațiunea de leasing financiar fiind o prestare de serviciu.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că potrivit art. 36 alin. (1) lit. a din Legea minelor nr. 61/1998, titularii licențelor, respectiv actul juridic încheiat între

concedent și concesionar, în vederea realizării de activități miniere beneficiază de scutirea de taxe vamale a importurilor de bunuri necesare pentru executarea activităților miniere, efectuate de către titulari sau de către subcontractanții acestora. Potrivit art. 6 pct. B lit. a din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, operațiunile de import localizate la bunurile din import erau scutite de taxe vamale prin tariful vamal de import al României, prin legi sau prin hotărâri ale Guvernului, situație în care se află operațiunile concretizate în cele 9 contracte de leasing financiar încheiate cu firmele străine.

Societatea a mai menționat că din punct de vedere juridic, leasingul reprezintă un contract complex care permite unei persoane să obțină și să utilizeze un lucru fără a plăti imediat prețul cu posibilitatea de a-l cumpara la un preț rezidual. Operațiunile de leasing, așa cum au fost caracterizate de legiuitor în Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 constituie o nouă categorie de fapte de comerț care se adaugă la cele prevăzute la art. 3 din Codul Comercial. Mai mult, în vederea realizării leasingului, legiuitorul a creat și o excepție la dispozițiile art. 3 pct. 1 și 2 din Codul Comercial permițând ca imobilele să constituie obiect al faptelor de comerț. Potrivit art. 56 din Codul Comercial, operațiunile de leasing având ca obiect bunuri de folosință îndelungată, situație în care se găsesc bunurile importate de la cele două firme de către contestatoarele, sunt fapte de comerț mixte, operațiunile fiind tratate după legea comercială.

Având în vedere prevederile art. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, art. 56 din Codul Comercial și art. 36 alin. (1) lit. b din Legea nr. 61/1998, art. 6 pct. B lit. a din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, rezultă cu claritate, în opinia contestatoarei, că operațiunile de import prin care s-au achiziționat în regim de leasing bunurile utilizate potrivit Legii nr. 61/1998 erau operațiuni scutite de TVA.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată operațiunea de leasing financiar era o prestare de servicii pentru care societatea datora taxa pe valoarea adăugată sau era o operațiune de import scutită de taxe vamale și implicit de TVA.

În drept, Ordonanța Guvernului nr. 2/1998 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată preciza la articolul 25 faptul că plătitorii de taxa pe valoarea adăugată au următoarele obligații: î...ș

“D. Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată: î...ș

c) să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor din import introduse în țară în regim de leasing, corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate pentru perioada de leasing.”

Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată preciza la pct. 7.3 faptul că *“bunurile din import introduse în țară în regim de leasing începând cu data de 1 iulie 1993 se supun taxei pe valoarea adăugată la beneficiar, corespunzător cotelor în vigoare, sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate pentru perioada de leasing.”*

Începând cu data de 15.03.2000, art. 11 lit. b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea:

“Pentru operațiunile prevăzute mai jos obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la: î...ș

b) *termenele de plata pentru ratele prevăzute în contractele de leasing pentru operațiunile de leasing î...ș*”, iar pct. 7.4 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza că:

“bunurile introduse în țară ulterior datei de 1 iulie 1993, care fac obiectul unor contracte de leasing, se supun taxei pe valoarea adăugată la beneficiar, corespunzător cotelor în vigoare, sumelor și termenelor de plata pentru ratele prevăzute în contractele de leasing.”

Având în vedere prevederile legale anterior invocate, s-a reținut că societatea contestatoare avea obligația să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor din import introduse în țară în regim de leasing, corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate pentru perioada de leasing.

În ceea ce privește argumentele contestatoarei referitoare la faptul că bunurile care au făcut obiectul contractelor de leasing anterior menționate sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată întrucât potrivit art. 36, lit. a, alin.(1) din Legea minelor nr. 61/1998

“titularii licențelor beneficiază de scutirea de taxe vamale a importurilor de bunuri necesare pentru executarea activităților miniere, efectuate de către titulari sau de către subcontractanții acestora”, iar potrivit art. 6, pct. B, lit. a din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, menținut și prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 *“sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată operațiunile de import localizate la bunurile de import scutite de taxe vamale prin tariful vamal de import al României, prin legi sau prin hotărâri ale Guvernului”*, situație în care se aflau operațiunile concretizate în contractele de leasing financiar încheiate cu firmele din Polonia și din Suedia, acestea nu au putut fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Operațiunile de leasing, în sensul taxei pe valoarea adăugată reprezentau o prestare de serviciu așa cum rezultă din prevederile art. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, cu toate modificările și completările ulterioare, care precizau faptul că: *“în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice, privind:*

a) *livrări de bunuri mobile și prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale; î...ș*”,

precum și din cele ale pct. 1.4 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată potrivit căroră:

“prin prestare de servicii impozabilă, în sensul taxei pe valoarea adăugată, se înțelege orice activitate desfășurată de o persoană fizică sau juridică și care nu reprezintă transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile sau imobile.

Astfel de activități pot avea ca obiect: î...ș

e) operațiuni de leasing; î...ș”.

Aceleași prevederi au fost menținute și prin art. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, în vigoare începând cu data de 15.03.2000 și pct. 1.3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, prin operațiunile de leasing financiar, în care potrivit Ordonanței Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, cu modificările și completările ulterioare *“o parte, denumită locator, se angajează la indicația unei alte părți, denumită utilizator, să cumpere de la un terț și să confere folosința și posesia unui bun mobil sau imobil, în scopul exploatării sale comerciale sau pentru consumul final”*, firmele străine au desfășurat o prestare de serviciu și nu o livrare de bunuri, așa cum a susținut contestatoarea, nefiind astfel incidente prevederile legale invocate de societate, respectiv art. 36 lit. a alin.(1) din Legea minelor nr. 61/1998 și art. 6 pct. B lit. a din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 întrucât acestea se refereau la importul de bunuri și nu la operațiunea de leasing care are la bază un contract de finanțare și de închiriere de bunuri.

Mai mult, potrivit art. 27 din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997, republicată, privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, *“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”*.

Pentru bunurile importate în sistem de leasing a fost astfel instituit un regim vamal suspensiv, care are ca efect suspendarea plății drepturilor de import până la termenul fixat de închidere a operațiunii de import. Prin acest act normativ a fost exonerată de plata drepturilor de import numai operațiunea de import temporar, în care decizia de import era condiționată de evenimente ulterioare introducerii bunurilor în țară.

Această reglementare avea însă un obiect diferit de cea cuprinsă în Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 și Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 referitoare la TVA și care se aplica tuturor utilizatorilor de bunuri în sistem de leasing.

De asemenea, în reglementarea instituită prin Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată și Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 baza de calcul a TVA o reprezenta rata de leasing ca redevență plătită de utilizatorul român pentru folosința bunurilor importate.

Având în vedere cele de mai sus, s-a reținut faptul că operațiunea de import era diferită de operațiunea de leasing care reprezenta un contract de finanțare și de închiriere de bunuri.

La art. 27 din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997, republicată, privind operațiunile de leasing și societățile de leasing s-a prevăzut exonerarea de plată a TVA în vama, ca drept de import, în sensul art. 3 lit. i din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, care definește termenul *“drepturi de import”* astfel *“taxele vamale, taxa pe valoarea adăugată, accizele și orice alte sume care se cuvin statului la importul de mărfuri”*.

În schimb, pentru plățile efectuate cu titlu de redevență în cuantum valoric stabilit și la datele fixate în contractul de leasing, utilizatorul român al bunurilor avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul statului TVA aferentă, conform art. 25 lit. D pct. c din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 și pct. 7.3 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, așa cum au fost acestea menținute prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Referitor la invocarea de către contestatoare a prevederilor Codului Comercial în sensul că operațiunile de leasing sunt fapte de comerț, s-a reținut că aceasta nu este relevantă în soluționarea favorabilă a cauzei atata timp cât legea specială în materie reglementa calculul TVA aferentă ratelor de leasing.

Având în vedere cele de mai sus, pentru capătul de cerere referitor la taxa pe valoarea adăugată, **contestația societății a fost respinsă ca neîntemeiată.**

8. TVA datorată pentru activitatea de subînchiriere a utilajelor care au făcut obiectul unui contract de leasing

În data de 20.06.1997, o societate comercială a încheiat un contract de leasing cu o societate din Italia. Obiectul contractului l-a constituit o instalație de spălătorie iar durata acestuia a fost de 36 de luni, începând cu data de 30.10.1997 până la data de 29.10.2000. Prețul locației a fost fixat lunar, conform art. 5 din contract, iar conform art. 15 *“locatorul se obligă să nu cedeze terților dreptul de folosință al acestor instalații”*. În data de 15.07.1999, societatea, în calitate de proprietar a încheiat cu o societate din România, în calitate de chiriaș un contract de închiriere precum și un addendum la contract prin care se modifica cap. II art.1 astfel: *“Închirierea spațiului compus din 1000 mp, inclusiv mijloacele fixe din dotare, conform procesului verbal de predare - primire”*.

În fapt, în baza cererii de rambursare TVA, prin care societatea a solicitat rambursarea unei sume, organele de control au încheiat procesul verbal contestat, perioada supusă verificării fiind 01.01.2001 - 28.02.2001, calculând totodată TVA pentru perioada 01.08.1999 - 31.12.2000 în baza unui contract de leasing încheiat în data de 20.06.1997, perioadă care a mai fost verificată.

Organele de control au constatat că, deși contractul de leasing încheiat de contestatoare cu firma din Italia nu a fost respectat de către contestatoare prin neplata obligației lunare prevăzute, instalația de spalare care a făcut obiectul contractului de leasing a fost pusă la dispoziția unei societăți din România, încălcându-se prevederile art. 15 din contract. De asemenea, organele de control au constatat că, deși contravaloarea instalației de spalatorie era înregistrată în contabilitatea societății contestatoare, înregistrându-se totodată și amortizarea aferentă, aceasta instalație era utilizată de către o altă societate, din contractul de închiriere nerezultând că odată cu spațiul utilizat a fost închiriată și instalația de spălătorie. Pentru aceste motive, organele de control au calculat TVA colectată pentru perioada 01.08.1999 - 28.02.2001.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că procesul verbal contestat era lovit de nulitate absolută pentru indicarea greșită a persoanei desemnate de contribuabil să îl reprezinte pe durata controlului fiscal, eroarea făcându-se din interpretarea greșită a procurii de autentificare. De asemenea, contestatoarea a susținut ca procesul verbal contestat era lovit de nulitate și pentru încălcarea art. 19 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal. Contestatoarea a precizat că organele de control au interpretat în mod eronat un contract comercial, fără să precizeze ce act normativ cere impetuos încheierea unui contract pentru realizarea unei tranzacții între persoane juridice, societatea precizând ca între doi parteneri de încredere este valabil și un contract verbal, un contract scris fiind necesar când părțile vor să se asigure că vor fi respectați termenii tranzacției.

Totodată, contestatoarea a precizat că la calculul bazei impozabile organele de control au tratat în mod eronat elementele de cost, rata de leasing nereprezentând în

totalitate o cheltuială pentru societate.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea datorează TVA în condițiile în care a subînchiriat utilajele care au făcut obiectul unui contract de leasing.

În drept, pentru perioada 01.01.2001 - 28.02.2001 care a făcut obiectul cauzei, art. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Î...ș Sunt asimilate cu livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, următoarele operațiuni:

a) vânzarea cu plata în rate, închirierea unor bunuri pe baza de contract, precum și închirierea unor bunuri cu clauza trecerii proprietății asupra bunurilor respective după plata ultimei rate sau la o anumită dată stabilită prin contract; î...ș”.

S-a reținut că organele de control în mod eronat au interpretat contractul de închiriere, constatând că societatea contestatoare a închiriat doar spațiul compus din 1000 mp întrucât art. 8 din contract preciza că *“proprietarul se obligă să predea chiriașului și să închirieze toate spațiile și componentele prevăzute în procesul de predare - primire, la data semnării procesului verbal de predare primire” iar la art. 9 din același contract se preciza că una din obligațiile chiriașului era “să folosească bunurile închiriate conform destinației ce rezultă din contract”.*

Analizând procesul verbal de predare - primire întocmit cu ocazia închirierii spațiului de 1000 mp către societatea din România, a rezultat că mijloacele fixe au fost închiriate odată cu acest spațiu, putându-se observa că acestea corespundeau cu utilajele care au făcut obiectul contractului de leasing.

În consecință, bunurile care au făcut obiectul contractului de leasing nu au fost puse la dispoziția societății din România în mod gratuit, așa cum au constatat organele de control, ci au fost închiriate acestei societăți odată cu spațiul în care acestea se aflau.

De asemenea, s-a reținut că organele de control în mod eronat au stabilit în sarcina contestatoarei TVA de plată ca urmare a faptului că nu a respectat clauzele stabilite prin contractul de leasing întrucât acesta reprezintă un acord de voință al părților, singurul în măsură să intervină în cazul nerespectării clauzelor stabilite fiind partenerul contractual.

Având în vedere cele menționate anterior, întrucât pentru perioada 01.08.1999 - 31.12.2000 societatea a mai fost verificată de către organele de control fără să existe date suplimentare, necunoscute la data întocmirii primelor procese verbale, care să influențeze sau să modifice rezultatele acestora, precum și faptul că pentru perioada 01.01.2001 - 28.02.2001, organele de control, în mod eronat, au interpretat contractul de închiriere și au stabilit TVA de plata pentru nerespectarea clauzelor contractului de leasing, **a fost admisă contestația** formulată de societate.

Referitor la argumentele contestatoarei cu privire la faptul că procesul verbal contestat era lovit de nulitate absolută pentru indicarea greșită a persoanei desemnate de contribuabil să îl reprezinte pe durata controlului fiscal, eroarea făcându-se din interpretarea greșită a procurii autentificate, acestea nu au putut fi reține în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în aceasta procura s-a menționat faptul că persoana împuternicită *“va semna la toate organele oriunde nevoia o va cere, semnând în numele meu și pentru mine semnătura sa fiindu-mi opozabilă”*, deci procura mai sus menționată a avut caracter general și nu s-a referit strict la executarea unei anumite sarcini.

9. Data la care ia naștere obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni de leasing extern.

O societate comercială a încheiat trei contracte de leasing cu firme din străinătate pentru care nu a achitat la termenele prevăzute în contracte, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora, avansurilor și taxei de operare leasing. Astfel, organele de control fiscal au constatat că în perioada verificată, respectiv februarie 1996 - iunie 2001, societatea avea obligația să calculeze și să vireze taxa pe valoarea adăugată la termenul de plată pentru ratele prevăzute în contractele de leasing, pentru avansuri și taxa de operare leasing, potrivit Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și Hotărârii Guvernului nr. 401/2000.

Prin contestația formulată, contestatoarea a susținut că pentru fiecare datorie bugetară verificată s-au întocmit situații anexe prin care au stabilit datoriile societății, pe de o parte și stingerea lor pe baza viramentelor efectuate, pe de altă parte. În schimb, la verificarea acelorași aspecte privind taxa pe valoarea adăugată, organele de control au întocmit, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, trei situații paralele, fapt ce a fracționat atât cursivitatea datoriilor, cât și modul de stingere prin viramente a acestora. Astfel, pe lângă taxa pe valoarea adăugată datorată și evidențiată lunar prin decontul de taxa pe valoarea adăugată și declarația corespunzătoare, organul de control a constatat taxa pe valoarea adăugată suplimentar datorată la date reglementate prin contractele de leasing angajate de societate și pentru care nu s-au îndeplinit condițiile de virare.

Ca urmare, organul de control a stabilit datorii urmarite paralel pentru aceeași perioadă, fapt ce a denaturat rezultatul verificării. Având în vedere că în afara cadrului normat este interzisă adoptarea de înregistrări contabile cu incidența directă asupra fiscalității, a creditorilor și a debitorilor sau a situației patrimoniale, afirmația organului de control potrivit căreia societatea *“nu a evidențiat și virat”*, a fost incorectă în cazul în speță, dat fiind ca, în astfel de situații, plata ratelor aferente contractelor de leasing, taxa pe valoarea adăugată se evidențiază numai în momentul plății.

De asemenea, în opinia contestatoarei, nu a fost corectă înregistrarea obligației de plată prin formula contabilă $4428 = 446$, aceasta nefiind cuprinsă în Legea contabilității nr. 82/1991 și nefiind menționată prin reglementări ulterioare publicate în Monitorul Oficial și având în vedere următoarele:

-aceasta nu se poate opera în avans față de termenul scadent de plată pentru că s-ar înregistra datorii bugetare inexistente la acea dată, cu toate consecințele pe care le implică;

-taxa pe valoarea adăugată ca taxă datorată bugetului de stat are rezervate în cadrul normat contabil conturi distincte (4426, 4427, 4424, 4423, 4428) și este urmărită la buget prin decontul lunar ce stă la baza operării în fișa rol prin care se urmărește îndeplinirea obligațiilor bugetare și se calculează eventualele majorări de întârziere la plată;

- contul 446 se referă , conform Legii nr. 82/1991, la alte datorii către bugetul statului sau bugetele locale nepersonalizate prin conturi specifice.

Verificarea unei obligații bugetare se face nu fracționat, ci integral pentru toată perioada analizată printr-o situație unică, astfel încât la stabilirea datoriilor să fie luate în calcul toate drepturile și obligațiile contribuabilului.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili data la care a luat naștere

obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni de leasing extern.

În drept, în legătură cu *“faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată”*, la pct. 7.3 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 se preciza:

“În...ș Bunurile din import introduse în țară în regim de leasing începând cu data de 1 iulie 1993 se supun taxei pe valoarea adăugată la beneficiar, corespunzător cotelor în vigoare, sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate pentru perioada de leasing în...ș”.

În ceea ce privește plata taxei pe valoarea adăugată, la art. 25 lit. D pct. c) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, se precizează că plătitorii de taxa pe valoarea adăugată au obligația *“să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor din import introduse în țară în regim de leasing, corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate pentru perioada de leasing.*

În cazul în care, la expirarea perioadei de leasing, bunurile trec în proprietatea beneficiarului, se datorează taxa pe valoarea adăugată pentru suma negociată de părți, în plus față de suma prevăzută în contractul de leasing”.

Prin urmare, actele normative menționate anterior prevedeau ca regulă generală faptul că, în cazul operațiunilor de leasing extern, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la termenele de plată pentru ratele prevăzute în contractele de leasing, plătitorii de taxa pe valoarea adăugată având obligația de a achita taxa pe valoarea adăugată aferentă conform sumelor și termenelor de plată prevăzute în aceste contracte și nu la data plății ratei așa cum a susținut contestatoarea.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv anexele la procesul verbal, semnate de contestatoare, din care a rezultat că pe perioada februarie 1996 - iunie 2001 societatea înregistra taxa pe valoarea adăugată de plată conform evidenței contabile, precum și prevederile legale aplicabile în materie, **s-a respins ca neîntemeiată contestația** formulată..

S-a luat în examinare pe rolul Curții Supreme de Justiție recursul declarat de societatea «X» împotriva sentinței civile a Curții de Apel «Y»- Secția contencios administrativ și comercial.

Reprezentantul recurentei-reclamante a susținut și dezvoltat motivele de recurs, arătând că organul fiscal nu i-a recunoscut dreptul de a deduce T.V.A.-ul aferent ratelor de leasing și i-a calculat majorări de întârziere pe perioada 1997 2001, deși Ordonanța de Guvern nr. 17/2000 prevedea că majorările de întârziere se calculează pe perioada cuprinsă între termenul de plată al ratei de leasing și data de 25 a lunii următoare când se depune decontul TVA. A mai arătat că în mod greșit organul de control i-a aplicat prevederile Legii nr.345/2002, potrivit cărora majorările de întârziere se calculează pe perioada cuprinsă între termenul de plată a ratei de leasing și plata efectivă a T.V.A.-ului aferent și că expertizele contabile efectuate în cauză confirmă faptul că la data controlului societatea datorează majorări și penalități aferente T.V.A., numai pentru perioada cuprinsă între termenul de plată și data de 25 a lunii următoare. A solicitat admiterea recursului și modificarea sentinței atacate, în sensul admiterii acțiunii, cu consecința exonerării societății de plata TVA. S-au depus concluzii scrise însoțite de înscrisuri și acte normative în materie (filele 26-41, dosar recurs).

Reprezentanta Ministerului Finanțelor Publice a pus concluzii de respingere a recursului și de menținere a sentinței instanței de fond, arătând că, pe perioada supusă controlului, erau în vigoare Ordonanța de Guvern nr.3/1992 și normele de aplicare a acesteia, potrivit cărora T.V.A.-ul devine exigibil la termenele de plată prevăzute în contractul de leasing extern.

Procurorul de ședința a arătat că în perioada controlată, respectiv, februarie 1996 - iunie 2001, regimul juridic al contractelor de leasing externe s-a schimbat. A pus concluzii de respingere a recursului și de menținere a sentinței instanței de fond, ca legală și temeinică.

Din examinarea lucrărilor dosarului, instanța Supremă a constatat următoarele:

Prin acțiunea înregistrată, reclamanta a solicitat anularea procesului verbal încheiat la 21.08.2001 de Direcția de control fiscal, a deciziei emisă de Ministerul Finanțelor Publice și exonerarea de a plăți la bugetul statului suma reprezentând taxa pe valoare adăugată.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că prin actele de control contestate a fost nelegal calculată obligația de plată a TVA aferentă ratelor de leasing în funcție de termenele de plată prevăzute în contractele încheiate pentru perioada de leasing, deși această taxă este datorată numai de la data efectuării plăților.

Prin sentința Curtii de Apel -Secția de contencios administrativ și comercial a respins acțiunea ca nefondată, cu motivarea că, potrivit art.25 lit.d, pct.5 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 republicată și pct. 7.3 din Hotărârea Guvernului.nr.512/1998, reclamanta avea obligația să achite T.V.A. aferentă bunurilor importate în regim de leasing la termenele de plată prevăzute în contractele de leasing și nu la data plății ratei de leasing. Împotriva acestei sentințe și în termen legal, a declarat recurs reclamanta, solicitând casarea hotărârii ca nelegală și netemeinică.

Recurenta a susținut că instanța de fond a interpretat eronat dispozițiile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și ale normelor metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, pentru că nu a avut în vedere exigibilitatea taxei și dreptul său la deducerea taxei, drept pe care nu l-a exercitat în perioada supusă controlului, în acest sens, recurenta a arătat că nu datorează suma stabilită de organele de control, întrucât la datele prevăzute pentru plata ratelor de leasing nu a exercitat dreptul de deducere și nu a diminuat datoria lunară cu termen de plată din data de 25 ale lunii următoare. De asemenea, recurenta a susținut că instanța de fond a înlăturat nemotivat concluziile expertizei contabile, din care rezultă nelegalitatea obligației stabilite de organele de control și faptul că, la bugetul statului se datorează numai majorări de întârziere.

Analizând actele și lucrările dosarului, în raport de motivele de casare invocate și de dispozițiile art.304 și 3041 Cod procedură civilă, Curtea a respins ca nefondat recursul pentru următoarele considerente:

În perioada supusă controlului (1 februarie 1996 - 30 iunie 2001), normele legale referitoare la T.V.A. și anume, art.25 lit.D pct.c din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, pct.7.3 din Hotărârea Guvernului nr.512/1998, art. 11 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și pct.7.7.-7.8. din Hotărârea Guvernului nr.401/2000, au prevăzut că, plătitorii de TVA au obligația să achite TVA aferentă bunurilor din import introduse în țară în regim de leasing, corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate pentru perioada de leasing. Instanța de fond a aplicat

corect această reglementare reținând că, pentru trei contracte de leasing aflate în derulare, recurenta-reclamantă datorează TVA, întrucât la termenele prevăzute în contracte nu a achitat TVA aferentă avansurilor, ratelor de leasing și taxei de operare leasing.

În procedura administrativ-jurisdicțională și la instanța de fond, recurenta-reclamantă a contestat această obligație, susținând fără temeii că taxa devine exigibilă la data efectuării plăților și nu la termenele prevăzute în contractele de leasing, iar apărarea astfel formulată a fost corect respinsă prin hotărârea instanței de fond.

În recursul dedus judecării instanței supreme, cererea de anulare a obligației de plată a T.V.A. s-a întemeiat pe o altă cauză juridică și anume, pe dispozițiile legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA. Această apărare urmează a fi respinsă, constatându-se că nu a făcut obiectul judecării, nefiind invocată în căile de atac prevăzute de Legea nr. 105/1997 și la instanța de fond. Aceeași apărare se dovedește a fi nefondată și față de împrejurarea că, recurenta nu a evidențiat și nu a plătit TVA aferentă ratelor de leasing și deci nu a îndeplinit condiția prevăzută de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA și potrivit căreia, trebuia dovedit cu documente justificative că s-a plătit la bugetul statului TVA colectată.

În raport de această situație de fapt, se constată că este nefondată și critică din recurs privind înlăturarea concluziilor expertizei contabile efectuate în cauză. Astfel instanța de fond a apreciat în mod just că expertiza contabilă nu reprezintă o probă hotărâtoare în cauză, pentru că expertul nu a avut în vedere data la care legea prevede exigibilitatea TVA și nici faptul că, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuia ca taxa să fi fost plătită la bugetul statului, obligație care nu a fost îndeplinită de către recurentă, astfel încât devine lipsit de relevanță că nu a fost exercitat dreptul de deducere.

În consecință, nefiind motive de casare a hotărârii atacate, Curtea Supremă de Justiție a respins ca nefondat recursul.

10. TVA aferentă contractelor de închiriere în condițiile în care ulterior au fost încheiate acte adiționale prin care s-au suspendat prevederile referitoare la obligația lunară de plată a chiriei

La data de 12.09.2000, o societate comercială a încheiat contracte de închiriere cu două societăți comerciale. În perioada ianuarie - august 2001, societatea contestatoare nu a înregistrat și facturat veniturile din închiriere rezultate ca urmare a contractelor încheiate întrucât au fost încheiate acte adiționale prin care s-a suspendat plata lunară a chiriei. Organele de control fiscal au constatat că prin neînregistrarea, în perioada ianuarie - august 2001 a sumei reprezentând venituri din închiriere nefacturate, societatea nu a înregistrat taxa pe valoarea adăugată aferentă. Pentru neplata taxei pe valoarea adăugată s-au calculat și majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, contestatoarea a susținut că pentru perioada ianuarie - august 2001 nu s-au facturat închirieri de mijloace fixe având în vedere actele adiționale încheiate în data de 29.12.2000 cu cele două societăți care prevedeau suspendarea executării contractelor de închiriere și implicit a facturării lunare a chiriei aferente.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă societatea contestatoare datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă contractelor de

închiriere încheiate cu două societăți comerciale, în condițiile în care ulterior au fost încheiate acte adiționale prin care s-au suspendat prevederile art. 6 din contractele de închiriere referitoare la faptul că plata chiriei se efectua lunar.

În drept, pct. 1.3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/ 2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Prin prestare de servicii, în sensul taxei pe valoarea adăugată, se înțelege orice activitate desfășurată de un contribuabil, care nu constituie livrare de bunuri mobile sau transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile.

Astfel de activități pot avea ca obiect: î...ș

d) închiriere de bunuri; î...ș”

Art. 2 alin. 3 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea:

“Sunt asimilate cu livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, următoarele operațiuni:

a) vânzarea cu plata în rate, închirierea unor bunuri pe bază de contract, precum și închirierea unor bunuri cu clauza trecerii proprietății asupra bunurilor respective după plata ultimei rate sau la o anumită dată stabilită prin contract;

î...ș” iar la art. 4 alin. 3 din același act normativ se preciza:

“Prestările de servicii sunt impozabile în România când locul prestării se consideră a fi în România în conformitate cu criteriile de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.”

Referitor la articolul menționat mai sus, pct. 3.4 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“În această categorie se încadrează:

a) închirierea de bunuri mobile corporale; î...ș”

Având în vedere cele precizate mai sus, s-a reținut că operațiunea de

închiriere era o prestare de servicii impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv contractele de închiriere încheiate între contestatoare și cele două societăți comerciale, s-a reținut că la capitolul III “Durata contractului”, art. 3 se preciza:

“Durata închirierii este de 5 ani, cu începere de la 01.10.2000 până la 30.09.2005 î...ș” iar la capitolul IV intitulat “Prețul și modalitatea de plata”, art. 6 prevedea că “plata chiriei se face lunar î...ș”.

În susținerea contestației, contestatoarea a anexat actele adiționale la contractele de închiriere unde la art. 1 se prevedea:

“Începând cu data de 01.01.2001 se suspendă prevederile art. 6 - plata chiriei se face lunar până la data de 30 ale lunii pentru luna anterioară datorită faptului ca nu s-a reușit continuarea și finalizarea investiției î...ș”.

Din analiza actelor adiționale, a rezultat că existau neconcordanțe între data la care au fost încheiate și data la care au fost înregistrate.

Astfel, actele adiționale din data de 29.12.2000 încheiate la contractele de închiriere din 12.09.2000 precizau la art. 2 următoarele: *“Prezentul act adițional s-a*

încheiat azi 12.09.2000, (această dată reprezentând chiar data încheierii contractelor de închiriere), în 2 exemplare câte unul pentru fiecare parte.” iar în actul adițional din 29.12.2000 încheiat la contractul de închiriere din 08.09.2000 se prevedea la art. 2 că “Prezentul act adițional s-a încheiat azi 08.09.2000, în 2 exemplare câte unul pentru fiecare parte”. Analizând contractul din 08.09.2000 s-a reținut că acesta purta caracteristicile unui contract de vânzare - cumpărare încheiat între o societate comercială, în calitate de vânzător și societatea comercială, în calitate de cumpărător. Mai mult, în actele adiționale încheiate de contestatoare nu s-a prevăzut data până la care se suspendă plata lunară a chiriei.

Din analiza acestor acte adiționale s-a reținut și faptul că prin acestea nu s-a convenit suspendarea executării contractelor de închiriere ci suspendarea prevederilor art. 6 din aceste contracte potrivit cărora *“plata chiriei se face lunar până la data de 30 ale lunii pentru luna anterioară”*. S-a reținut că dacă părțile ar fi înțeles să suspende aceste contracte, cu atât mai mult cu cât actele adiționale au fost încheiate chiar în ziua în care au fost încheiate și contractele de închiriere, ar fi avut posibilitatea să schimbe natura închirierii sau să rezilieze contractele.

Deci, prin actele adiționale s-a suspendat doar prevederea referitoare la termenul de plată al chiriei prevăzut în contracte iar potrivit art. 1022 Cod civil *“termenul î...ș nu suspendă angajamentul, ci numai amână executarea.”*

În concluzie, contractele de închiriere nefiind reziliate și nefiind schimbată nici natura acestora, prestarea de servicii a avut loc în continuare, motiv pentru care contestatoarea avea obligația calculării și evidențierii taxei pe valoarea adăugată deoarece prin actele adiționale s-a amânat doar plata prețului, taxa pe valoarea adăugată devenind exigibilă și în condițiile neachitării facturilor.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale aplicabile în materie, **s-a respins ca neîntemeiată contestația** formulată.

11. TVA nedeductibila înscrisă în facturile privind închirierea unor apartamente puse la dispoziția managerilor străini

În perioada august - septembrie 2001, o societate comercială a înregistrat în contabilitate două facturi emise de o societate comercială privind chiria a patru apartamente utilizate în scop personal de reprezentanții firmei, exercitându-și dreptul de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă. Organele de control au constatat că societatea a dedus nelegal taxa pe valoarea adăugată, înscrisă în două facturi emise de o societate comercială, privind contravaloarea chiriei pentru apartamentele utilizate în scop personal de reprezentanții firmei, încălcând astfel prevederile art. 19 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 și pct.10.13 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. Taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare a fost diminuată astfel cu suma reprezentând TVA dedusă nelegal.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că prin contractele de munca încheiate cu managerii străini s-a obligat să le asigure acestora locuințe de serviciu și autoturisme. Societatea a considerat că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de

chirie era deductibilă, conform prevederilor art. 18 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și pct. 10.2 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, invocând totodată Sentința nr. 47/F/15.03.2001 pronunțată de Curtea de Apel Brasov într-o speță similară.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă societatea avea dreptul să își deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile privind închirierea unor apartamente puse la dispoziția managerilor străini.

În drept, la art. 19 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA se preciza:

“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18”.

În legătură cu aceste prevederi, la pct. 10.13 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 se preciza:

“Documentele aferente achiziționărilor de bunuri și/sau servicii care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată de contribuabili sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit nu vor fi înscrise în jurnalul pentru cumpărări, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă nu este deductibilă î...ș”.

Prin urmare, societatea nu avea dreptul să își deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în cele două facturi privind închirierea apartamentelor puse la dispoziția managerilor străini - salariați ai societății. Astfel, aceasta taxa pe valoarea adăugată trebuia înregistrată pe cheltuieli, așa cum se precizează la art. 4 alin. (6) lit. h) din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, așa cum a fost modificată și completată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 217/1999, prin care s-a precizat nedeductibilitatea la calculul profitului impozabil a *“cheltuielilor privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, precum și pentru activele corporale pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor, altele decât cele din producția proprie, acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, precum și taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă cheltuielilor care depășesc limitele prevăzute de lege”.*

De asemenea, în legătură cu aceste prevederi, în Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 402/2000 se preciza faptul că *“taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate și acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol care depășesc cota prevăzută de ordonanță constituie cheltuielă nedeductibilă”.*

Nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății privind faptul că o speță similară a făcut obiectul unui act de control anterior, anulat de o Curte de Apel întrucât, în dreptul românesc practica judiciară nu constituie izvor de drept, o hotărâre judecătorească neavând autoritate de lucru judecat decât în situația în care există identitate de obiect, cauză și părți. Mai mult, procesul verbal, anulat prin hotărârea judecătorească a vizat perioada 01.04 - 30.04.1999, în acea speță fiind aplicabile astfel alte prevederi legale decâtcele menționate anterior.

Având în vedere cele de mai sus, a rezultat că organele de control în mod legal au procedat la neadmiterea deductibilității taxei pe valoarea adăugată, cu consecința diminuării taxei pe valoarea adăugată de rambursat, contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.