

## Imobilizările deținute în baza unui contract de leasing, între contabilitate și fiscalitate. Aplicarea prevalenței economicului asupra juridicului

Cadru didactic asociat prof. univ. dr. Doru PLEȘEA

Universitatea Transilvania din Brașov

### Abstract

*By means of a particular approach, partially clarified at the level of accounting and tax rules, the article hereby presents the issues regulating the financial leasing operations. The issue of prioritizing the accounting – taxation relations is mainly addressed, pointing out the principle of the fiscal rule supremacy over the accounting one. With reference to the issue of freedom and compliance in the enterprise accounting and taxation, three practical solutions to the questions related to the connections between accounting, taxation and contentious administrative-tax matters are provided.*

**Key terms:** financial leasing, the prevalence of the economic realm on the judiciary, the Treasury, tax on the transport means, import temporary acceptance, customs regime, tax exemption, useful life

**Termeni-cheie:** leasing financiar, prevalența economicului asupra juridicului, fisc, impozit asupra mijloacelor de transport, admitere temporară la import, regim vamal, scutire de impozit, durată de viață utilă

**Clasificare JEL:** M41, K34

**To cite this article:** Doru Pleșea, *Imobilizările deținute în baza unui contract de leasing, între contabilitate și fiscalitate. Aplicarea prevalenței economicului asupra juridicului*, *CECCAR Business Review*, Nº 2/2022, pp. 50-57, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.02.06>

Norberg (1994, p. 256) prezenta fiscalizarea ca pe o cauză a revoluției și se știe că istoria se repetă. Odată venit pe lume, omului îi este imposibil să ocolească moartea, amintea Procopius din Caesarea în *Istoria secretă (Scriptores Byzantini, 1972)*, citând-o pe Teodora din zicerile către Justinian, soțul său. Americanii spun că în viață avem doar două constante, adăugând morții și taxele.

În cei aproape 28 de ani de la schimbarea radicală a sistemului nostru contabil s-a ajuns la o cutumă greu de înlăturat din mentalitatea celor care se confruntă zilnic cu provocările profesiei contabile, și anume: „Dacă în înțelegerea juridică sau economică a faptului economic există un diferend, contabilul trebuie să aleagă, vrând-nevrând, interpretarea fiscală a faptului, în dauna celei economice, chiar dacă reglementările noastre contabile spun altfel, motivat «de teama» fiscului.” (Negară, 2016, p. 17).

Încadrarea de către utilizatori a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar este subordonată nevoii de contabilizare și prezentare a elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama

de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni, potrivit pct. 57 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare.

Practica fiscală și jurisprudența instanțelor de contencios administrativ și fiscal relevă încă numeroase puncte de divergență între dreptul fiscal și cel contabil. Deseori apar situații în care managerii, nu întotdeauna pregătiți contabil și bazați pe un arbitrar fiscal, trebuie să facă o alegere foarte rafinată între obligația legală de a prezenta conturile anuale conform principiului imaginii fidele și dorința de a optimiza costul fiscal al activității lor. În acest caz, aplicarea regulilor contabile poate duce la apariția unor erori din punct de vedere fiscal, care pot atrage după ele intervenția coercitivului fiscal și implicit noi costuri (taxe judiciare de timbru, cauțiuni pentru suspendarea executării silite, decizii de impunere, cheltuieli cu asistența juridică).

Interacțiunea dintre contabilitate și fiscalitate și a ramificațiilor acesteia, exercitarea inspecției fiscale generale sau parțiale utilizând în principal informația generată contabil nu mai pot fi tratate exclusiv prin prisma specificului autohton. Apreciem că la nivelul mediului profesional și academic se impune integrarea dezbaterii acestui specific în cadrul european, cel puțin.

Delimitarea leasingului financiar de cel operațional arată încă o dată că între contabilitatea financiară și cea fiscală există simultan o conexiune și o deconectare: sistemul informațional financiar-contabil realizează finalitățile contabile și fiscale, dar sunt diferențe notabile între regulile și principiile contabile și cele fiscale (Oprean și Oprean, 2012, p. 21). În administrarea oricărei afaceri există două tipuri de abordări: una contabilă și alta fiscală.

Deoarece contractele de leasing sunt comune în afaceri, este important ca profesioniștii financiari să înțeleagă complexitatea regulilor contabile atât financiare, cât și fiscale (Curtea Supremă a SUA în Cauzele Helvering v. F. & R. Lazarus & Co., 308 U.S. 252 (1939), 1939-2 C.B. 208; Sun Oil Co. v. Com., 562 F. 2d 258 (3rd Cir. 1977), cert. denied 98 5. ct. 2845 (1978)).

Înainte de orice raționament, profesioniștii contabili trebuie să analizeze fiecare tranzacție de leasing propusă pentru a obține o înțelegere a motivației care stă la baza acordurilor dintre părți. În general, se admite că dacă motivația este în primul rând evaziunea fiscală, dacă acordul este lipsit de substanță economică și dacă termenii contractului sunt incompatibili cu unul sau mai multe dintre criteriile legii fiscale atunci tranzacția poate conduce la o expunere semnificativă a obligațiilor fiscale.

În lumea modernă, îndrumarea profesională detaliată este necesară deoarece tranzacțiile de leasing sunt adesea complexe. Există totuși câteva criterii de bază. Potrivit regulilor Consiliului pentru Standarde de Contabilitate Financiară (FASB), organismul american de stabilire a standardelor contabile, contractele de leasing sunt clasificate fie ca leasing de capital, fie ca leasing operațional în scopuri de raportare financiară, astfel:

**a) Leasingul operațional.** Acest tip de leasing pentru echipamente este privit în general ca o închiriere. Echipamentul închiriat nu este prezentat ca activ în bilanțul societății. Acesta este văzut întotdeauna ca un „contract de leasing adevărat” de către Agenția de Administrare Fiscală a SUA (IRS), iar compania (locatarul) nu poate beneficia de avantajele fiscale ale proprietății. Este important de menționat că uneori termenul *leasing fair market value* poate fi folosit în același timp cu leasingul operațional.

**b) Leasingul de capital.** Acest tip de leasing pentru echipamente este tratat ca o achiziție. Echipamentul închiriat este prezentat ca activ și datorie corespunzătoare în bilanțul locatarului, iar beneficiile fiscale ale proprietății pot fi realizate, inclusiv deducerile fiscale. În acest context, un contract de leasing nu este considerat o operațiune de leasing de către FASB în cazul în care oricare dintre următoarele afirmații este adevărată:

1. Proprietatea echipamentului închiriat se transferă automat locatarului la sfârșitul termenului de leasing.
2. Contractul de leasing conține o opțiune de cumpărare ieftină a echipamentului.
3. Durata contractului de leasing este egală cu (sau mai mare de) 75% din durata de viață economică anticipată a echipamentului închiriat.
4. Valoarea actuală a plăților minime de leasing la începutul perioadei de leasing este egală cu sau mai mare de 90% din valoarea de piață corectă inițială a echipamentului.

Potrivit Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IAS/IFRS), în cazul leasingului financiar se transferă locatarului riscurile și avantajele inerente proprietății bunului, la proprietar contabilizându-se creanțele, iar la locatar, activul și datoriile în bilanț, precum și descompunerea chiriei în dobândă și rambursarea datoriei. După cum am văzut anterior, în SUA, definirea leasingului este mai complexă, dar tratamentul contabil este similar IAS/IFRS.

Curtea Fiscală din SUA analizează substanța de bază a tranzacției, adesea în afara formei acesteia, pentru a vedea dacă intenția părților a fost de încheiere a unui contract de închiriere sau a unuia de vânzare-cumpărare (Benton v. Com (1952, CA 5), 42 AFTR229, cauză citată în Cenker și Bloom, 2000, pp. 34-41).

În acest context arătăm că astfel de abordări nu sunt deloc străine normelor de drept substanțial românești și mai ales practicii organelor de inspecție fiscală din cadrul ANAF.

În prezent, unul dintre drepturile conferite autorităților fiscale (în special în situația efectuării inspecțiilor fiscale) este reîncadrarea unor tranzacții ale contribuabililor. Astfel, la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul său economic, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Dreptul nostru fiscal este un drept în mișcare, în evoluție, care încearcă să se adapteze la realități. De aceea legiuitorul are ca arme împotriva evaziunii, fraudei, eludării și evitării impozitării foarte puține texte numite generic „antiabuz” (Bufan *et al.*, 2020).

În baza principiului prevalenței substanței asupra formei, prevăzut de art. 14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal este chemat să stabilească starea de fapt fiscală în concordanță cu conținutul economic, și nu cu cel formal al tranzacției, substanța acesteia, mai mult decât forma sa, determinându-i consecințele fiscale.

În doctrina fiscală occidentală și mai nou și în cea românească se admite că, atunci când organele fiscale acționează în vederea stabilirii unui impozit, acestea trebuie să surprindă realitatea economică, și nu aparențele, deoarece în raportul juridic de drept fiscal fiscalul nu este un terț, motiv pentru care nu este ținut de situația aparentă a părților, ci de situația juridică reală (obligat să constate situația reală), chiar dacă aceasta îi este mai puțin favorabilă decât cea aparentă (Bufan *et al.*, 2020).

Principiul prevalenței fondului asupra formei a fost interpretat și aplicat de jurisprudența românească și în favoarea contribuabilului. Astfel, o societate comercială care a închiriat pe bază de contract de la o altă societate comercială utilaje pe care le-a utilizat efectiv în scopul de a obține venituri din lucrările de construcții realizate potrivit obiectului său de activitate are dreptul de a deduce la determinarea profitului impozabil cheltuielile efectuate și TVA aferentă respectivei prestări de servicii, chiar dacă la momentul inspecției fiscale aceasta nu îndeplinea toate criteriile formale impuse de normele metodologice date în aplicarea prevederilor legale relevante (Decizia nr. 931 din 19 februarie 2010 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția contencios administrativ și fiscal, citată de Bîrsan și Georgescu, 2010).

Dreptul nostru reglementează operațiunile de leasing care au ca obiect bunuri imobile prin natura lor sau care devin imobile prin destinație, precum și bunuri mobile, aflate în circuitul civil, cu excepția înregistrărilor pe

bandă audio și video, a pieselor de teatru, manuscriselor, brevetelor, drepturilor de autor și a bunurilor necorporale, conform art. 1 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, cu modificările și completările ulterioare. În cazul leasingului financiar, utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce, în cazul leasingului operațional, locatarul are această calitate, conform art. 29 alin. (1) din Codul fiscal. Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se realizează de către utilizator în cazul leasingului financiar și de către locatar în cazul celui operațional, cheltuielile fiind deductibile la stabilirea profitului impozabil. La leasingul financiar, utilizatorul deduce dobânda, iar la cel operațional, locatarul deduce chiria (rata de leasing), potrivit art. 29 alin. (3) din Codul fiscal.

### Exemplul 1

#### ■ Plata impozitului aferent mijloacelor de transport care fac obiectul unor contracte de leasing financiar

Prezentăm în continuare cazul achiziției unor autovehicule de transport mărfuri ce au făcut obiectul unor contracte de leasing financiar, care nu au fost înmatriculate în circulație și care au fost deținute în stoc de locatar, nefiind utilizate efectiv. Înregistrarea acestora în contabilitatea locatarului s-a făcut în contul de imobilizări corporale 2133 „Mijloace de transport”, pe care o apreciem ca fiind conformă cu prevederile pct. 215 alin. (1) din OMFP nr. 1.802/2014, având în vedere că abia după executarea obligațiilor sale contractuale și la expirarea perioadei de leasing locatarul va putea să își exercite dreptul de a cumpăra bunurile ce fac obiectul leasingului (reflectarea în contabilitatea locatarilor a activelor aferente operațiunilor de leasing financiar se efectuează cu ajutorul conturilor de imobilizări necorporale și corporale).

Analiza unei eventuale înregistrări a autovehiculelor în contul 371 „Mărfuri” (în care este ținută evidența existenței și mișcării stocurilor de mărfuri) implică imperios și concomitent analiza excepțiilor de la art. 469 alin. (1) din Codul fiscal. O astfel de înregistrare ar pune în discuție incidența dispozițiilor art. 469 alin. (1) lit. o), privind excepția de la plata impozitului aferent mijloacelor de transport (autovehiculele second-hand înregistrate ca stoc de marfă și care nu sunt utilizate în folosul propriu al operatorului economic, comerciant auto sau societate de leasing).

Actualul Cod fiscal limitează excepțiile de la plata impozitului pe mijloacele de transport. În vechiul act normativ, potrivit dispozițiilor art. 261 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în prezent abrogată, până la prima înmatriculare/înregistrare în România, mijlocul de transport era considerat marfă. După prima înmatriculare/înregistrare, acesta nu mai putea fi considerat marfă și pentru el se datora impozit pe mijloacele de transport.

Potrivit art. 468 alin. (1) din Codul fiscal, orice persoană care are în proprietate un mijloc de transport ce trebuie înmatriculat/înregistrat în România datorează un impozit anual pentru acesta, cu excepția cazurilor în care se prevede altfel. Una dintre excepțiile privind dreptul de proprietate este stipulată la art. 468 alin. (3) astfel: „în cazul unui mijloc de transport care face obiectul unui contract de leasing financiar, pe întreaga durată a acestuia, impozitul pe mijlocul de transport se datorează de locatar”.

Pe toată durata leasingului, dreptul de proprietate rămâne locatarului (societății de leasing) și se cedează doar dreptul de folosință împreună cu toate riscurile și obligațiile, spre deosebire de vânzare, în cazul căreia dreptul de proprietate și toate riscurile se transmit cumpărătorului din momentul realizării acordului de voință, conform art. 1.674 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Abia după dobândirea proprietății asupra respectivelor mijloace de transport societatea va putea să le înregistreze în contul 371 și să invoce scutirea de la plata impozitului prin raportare la obiectul său de activitate (comerciant auto), însă până la acel moment, după cum am arătat, conform reglementărilor contabile și efectelor

juridice ale contractelor de leasing, datorează impozitul convenit bugetului local. Pentru încadrarea unui autoturism ca fiind second-hand există prevederi concrete în Codul fiscal. Așadar, un autoturism este second-hand potrivit dispozițiilor art. 266 alin. (3) lit. b) pct. 1 dacă nu îndeplinește condițiile pentru a fi considerat autoturism nou, respectiv, în cazul unui vehicul terestru, dacă nu a fost livrat cu mai mult de șase luni de la data intrării în funcțiune sau să nu fi efectuat deplasări care depășesc 6.000 de kilometri.

În ceea ce privește principiul prevalenței economicului asupra juridicului, reglementat de pct. 57 din OMFP nr. 1.802/2014, el este aplicabil în cazul înregistrărilor contabile, nu pentru înlăturarea acestor evidențe. Normele contabile dispun că respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate operațiunilor respective.

Or, atâta vreme cât potrivit pct. 283 din OMFP nr. 1.802/2014, pe de o parte, înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor și în general datele de transfer al controlului, de transfer al proprietății și de livrare coincid, o înregistrare în contul de mărfuri a autovehiculelor achiziționate în leasing financiar bazată ca raționament profesional pe principiul prevalenței economicului asupra juridicului ar veni în conflict cu legea fiscală, impozitul fiind datorat. În acest sens arătăm că înregistrarea greșită în evidențele contabile a ratelor de leasing reprezintă eventual abateri de la regimul contabilității, care, de asemenea, nu pot produce consecințe asupra naturii juridice a contractului încheiat între părți.

Pe de altă parte, orice constatare de natură fiscală consemnată în acte administrativ-fiscale ce ar presupune schimbarea naturii juridice a contractului de leasing, trecând peste voința părților contractante, este în opinia noastră lovită de nulitate.

Nu în ultimul rând, entitățile au obligația ca la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunilor să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.

## Exemplul 2

### ■ Plasarea în regim de admitere temporară și acordarea regimului vamal în cazul contractelor de leasing pentru echipamente tehnologice (import)

Conform contractului, părțile acestuia, entitatea română și cea turcă, au convenit ca durata să fie de 5 ani, iar plata contravalorii **chiriei** utilajelor să se facă trimestrial. Părțile au stabilit, de asemenea, ca la finalul contractului utilizatorul să achite rata reziduală în cuantum de 20% din valoarea utilajelor.

Ne aflăm în prezența regimului de admitere temporară prevăzut de art. 250 din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii. Autoritățile vamale fixează perioada în care mărfurile plasate sub regimul de admitere temporară trebuie plasate sub un alt regim vamal.

Potrivit reglementării speciale, respectiv OG nr. 51/1997, termenul în cadrul căruia bunurile urmează să fie restituite sau să primească o nouă destinație vamală este cel convenit între părți prin contractul de leasing. Termenul în cadrul căruia bunurile urmează să fie restituite sau să primească o nouă destinație vamală nu poate fi mai mare de șapte ani de la data introducerii în țară a acestora, indiferent dacă părțile au convenit prin contract o durată mai mare. Dispozițiile art. 251 alin. (2) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 includ regula conform căreia, cu excepția cazului în care se prevede altfel, perioada maximă de păstrare a mărfurilor sub regimul de admitere temporară pentru aceeași utilizare și sub responsabilitatea aceluiași titular de autorizație este de 24 de luni. Totuși, norma unională dispune ca perioada totală pe durata căreia mărfurile pot rămâne sub regimul de admitere temporară să nu depășească 10 ani, cu excepția cazului fortuit.

Cu privire la termenul în cadrul căruia bunurile urmează să primească o nouă destinație vamală, suntem în cercetarea unei excepții de la regulă, atunci când norma specială derogă de la norma generală (*specialia generalibus derogant*). Aparent termenul este de șapte ani, o altă alternativă opunându-se regulilor de interpretare a normelor de drept civil, potrivit căreia excepțiile trebuie să fie expres prevăzute de lege, fiind de strictă interpretare (*exceptio est strictissimae interpretationis*). Totuși, aceste prevederi nu pot să conducă la o restrângere a conținutului normei unionale, supremația dreptului Uniunii excluzând orice revocare sau modificare a sa în baza dreptului național, după cum, în caz de litigiu, îi garantează prevalența în față acestuia din urmă.

În principiu, autoritatea vamală este obligată să acorde liberul de vamă cu exonerare totală de la obligația de plată a sumelor aferente drepturilor vamale de import, inclusiv a garanțiilor vamale, și să stabilească *inter alia* termenul de încheiere a regimului vamal.

Înregistrarea operațiunii în contabilitatea societății s-a făcut ca o achiziție de bunuri cu plata în rate.

În baza facturii externe emise de firma turcă, societatea comercială română depune la autoritatea vamală declarația vamală de import, prin care pune în liberă circulație echipamentele tehnologice la valoarea lor reziduală, plasate sub regim de admitere temporară prin declarația vamală inițială, și achită drepturile vamale de import aferente valorii reziduale (este ținută să plătească taxele vamale raportat la valoarea reziduală a bunurilor).

Ca urmare a controlului ulterior al operațiunilor vamale de import, practica autorității vamale a confirmat situații nevalidate în general însă în instanțele de contencios administrativ potrivit cărora importatorul nu ar fi respectat obligațiile și condițiile de inițiere, derulare și încheiere a regimului de admitere temporară acordat în baza contractului de leasing și în consecință au schimbat natura juridică a contractului, recalificându-l ca fiind unul de vânzare-cumpărare cu plata în rate. De asemenea, pe cale de consecință, prin reconsiderarea naturii juridice a contractului au înlăturat retroactiv regimul de admitere temporară de care au beneficiat utilajele și i-au impus importatorului obligații vamale calculate la valoarea acestora de la data introducerii în țară.

În opinia noastră, împrejurarea în care înregistrarea operațiunii în contabilitatea societății s-a făcut ca o achiziție de bunuri cu plata în rate constituie o simplă eroare contabilă, categorie reglementată la pct. 65-69 din OMFP nr. 1.802/2014, dispoziții ce prevăd și modul de interpretare a acesteia, înregistrarea greșită a operațiunii în evidențele contabile nefiind în măsură să conducă la recalificarea naturii juridice a contractului încheiat.

Circumstanța în care contractul încheiat între părți nu respectă forma prevăzută a contractelor de leasing, ci are forma unuia de închiriere cu plata unei chirii trimestriale, fără ca proprietarul bunurilor să adauge un beneficiu sau o dobândă de leasing, nu constituie un motiv de natură să justifice recalificarea contractului de leasing.

Relevante pentru studiul nostru sunt dispozițiile pct. 57 alin. (2) ultima teză și alin. (3) din actul normativ amintit, în materia contabilității aplicându-se principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Mai exact, înregistrările contabile se fac în concordanță cu realitatea economică și nu se are în vedere în principal forma juridică. În consecință, schimbarea naturii juridice a unui contract reprezintă o operațiune juridică, și nu una economică, astfel încât o operațiune financiar-contabilă nu este în măsură să influențeze natura juridică a unui contract.

Faptul că părțile au prevăzut în contract termenul de *chirie* în loc de *rată de leasing* nu poate să schimbe natura juridică a acestuia (cu atât mai puțin într-unul de vânzare-cumpărare cu plata în rate în care prestația cumpărătorului constă în plata unui preț, și nu a unei chirii, întrucât calificarea contractului se face în funcție de voința reală a părților, și nu de termenii literali folosiți în contract).

### Exemplul 3

#### ■ Reîncadrarea operațiunilor de leasing financiar în leasing operațional

În general, în situația în care invocând principiul contabilizării și prezentării elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției se apreciază că operațiunea înregistrată

inițial ca leasing financiar se califică drept leasing operațional, de reîncadrarea astfel făcută profită utilizatorul, care beneficiază de deductibilitatea integrală a chiriei (rata de leasing), potrivit dispozițiilor art. 29 alin. (3) din Codul fiscal (dreptul de deducere a ratei de leasing în cazul determinării profitului impozabil nu poate fi refuzat).

Dispozițiile art. 7 teza întâi din OG nr. 51/1997 impun forma scrisă a contractului de leasing, *ad probationem*, astfel că, în caz de litigiu, dovedirea actului juridic civil cu un alt mijloc de probă nu este permisă. Această circumstanță impune părților o conduită diligentă și o conformare cu dispozițiile legale în momentul calificării contractului ca fiind de leasing financiar sau operațional. În practică, în condițiile în care cel puțin locatorul este un profesionist în acest domeniu, o confuzie între diversele tipuri de contracte de leasing este puțin probabilă, în aceeași măsură denumirea contractului prezumându-se ca fiind corespunzătoare acordului lor de voință.

Din dispozițiile pct. 32 din Normele metodologice date în aplicarea art. 29 din Codul fiscal rezultă că pentru încadrarea operațiunilor de leasing în categoria leasingului operațional sau financiar se au în vedere definițiile prevăzute la art. 7 alin. (1) pct. 7 și 8 și art. 25 din Codul fiscal, dar și clauzele contractului de leasing.

Denumirea dată contractului de către părți, în opinia noastră, reprezintă *ab initio* un obstacol greu de surmontat în cazul unei recalificări ulterioare derulării acestuia, chiar dacă aparent reglementările contabile permit aceasta prin aplicarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului.

Argumentele noastre vizează în primul rând înscrierea *de plano* a unei clauze contractuale conform căreia, spre exemplu, în cazul contractului de leasing operațional nu i se transmite locatarului riscul de valorificare a bunului la valoarea reziduală (o asemenea valoare nici nu se inserează în contract), așa cum este definită noțiunea la art. 7 pct. 8 din Codul fiscal, iar părțile nu își asumă niciuna dintre ipotezele avute în vedere de lit. b)-e) ale pct. 7 al aceluiași articol de lege.

De regulă, obiectul contractelor de leasing operațional îl constituie închirierea de către locatar a unor bunuri utilizatorului. De altfel, calificarea contractului ca leasing operațional este profitabilă, după cum am arătat anterior, pentru locatar, pentru că, așa cum vom prezenta mai jos, doar în cazul acestui tip de contract poate deduce rata de leasing, nu și în cazul celui financiar, unde poate deduce doar dobânda și să procedeze la amortizarea activului, deductibilitatea fiind reglementată de art. 29 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul leasingului financiar, utilizatorul deduce dobânda, iar în cazul celui operațional, locatarul deduce chiria (rata de leasing).

## ➔ Concluzie

Am abordat acest studiu, fără a pretinde a fi exhaustiv, din perspectiva complinirii normelor contabile cu cele fiscale, punând accentul pe aplicarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului, și totodată am prezentat printr-o abordare particulară problematica, în parte lămurită la nivelul regulilor contabile și fiscale, ce reglementează operațiunile de leasing financiar. Referitor la chestiunea libertății și conformității în contabilitatea și fiscalitatea întreprinderilor, am oferit trei soluții practice întrebărilor legate de relațiile dintre contabilitate, fiscalitate și contenciosul administrativ-fiscal.

### Bibliografie

1. Bîrsan, G.-V., Georgescu, B. (2010), *Extrase din jurisprudența recentă în materie fiscală a secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție*, Revista Taxe, Finanțe, Contabilitate, nr. 4.
2. Bufan, R., Costaș, F.C., Minea, M. (2020), *Codul fiscal comentat*, Wolters Kluwer, <https://sintact.ro/>.
3. Cenker, W.J., Bloom, R. (2000), *The Leasing Conundrum*, Management Accounting Quarterly, nr. 1, pp. 34-42.
4. Feleagă, N., Ionașcu, I. (1993), *Contabilitate financiară*, Editura Economică, București.

5. Munteanu, V., Zuca, M. (2009), *Studiu comparativ între Standardele internaționale de contabilitate (IAS) și Principiile contabile general acceptate din SUA (US-GAAP) – II*, Monitorul Fiscalității Internaționale, nr. 4.
6. Negară, G. (2016), *Prevalența economicului asupra juridicului*, Contabilitate și audit, nr. 4.
7. Norberg, K. (1994), *The French Fiscal Crisis of 1788 and the Financial Origins of the Revolution of 1789*, în P.T. Hoffman, K. Norberg (Editors), *Fiscal Crises, Liberty, and Representative Government, 1450-1789*, Stanford University Press, Stanford.
8. Oprean, V.-B., Oprean, D. (2012), *Dileme ale ingineriei organizațiilor: complementaritatea relațiilor contabilitate-fiscalitate în context macro și microeconomic*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate, nr. 10, pp. 20-31.
9. Pleșea, D. (2008), *Contabilitatea financiară a agenților economici*, Editura Romprint, Brașov.
10. Pleșea, D. (2009), *Convergențe contabile internaționale*, Editura Omnia Uni SAST, Brașov.
11. Procopius din Caesarea, *Istoria secretă*, în *Scriptores Byzantini* (1972), vol. VIII, ediție critică, traducere H. Mihăescu, Editura Academiei RSR, București.
12. Terzea, V. (2011), *Noul Cod civil adnotat cu doctrină și jurisprudență*, vol. 1, Editura Universul Juridic, București.
13. Curtea Supremă a SUA, *Cauzele Helvering v. F. & R. Lazarus & Co.*, 308 U.S. 252 (1939), 1939-2 C.B. 208; *Sun Oil Co. v. Com.*, 562 F. 2d 258 (3rd Cir. 1977), cert. denied 98 5. ct. 2845 (1978).
14. IASB (2017), *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2017*, traducere, Editura CECCAR, București.
15. Internal Revenue Service, *Internal Revenue Manual*.
16. PricewaterhouseCoopers (2000), *International Accounting Standards. Similarities and Differences. IAS, US GAAP and UK GAAP*.
17. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
18. Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată în Monitorul Oficial nr. 505/15.07.2011, cu modificările și completările ulterioare.
19. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 547/23.07.2015, cu modificările și completările ulterioare.
20. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
21. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
22. Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată în Monitorul Oficial nr. 9/12.01.2000, cu modificările și completările ulterioare.
23. Regulamentul (CE) nr. 1.126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 320/29.11.2008.
24. Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 269/10.10.2013.
25. Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.
26. Jurisprudența instanțelor de contencios administrativ și fiscal naționale.