

DECIZIA NR. 186/2012

privind solutionarea contestatiei inregistrata
la D.G.F.P. Dambovita sub nr.
formulata de **S.C. ... S.R.L.** din Targoviste

Directia Generala a Finantelor Publice Dambovita a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala Dambovita asupra contestatiei nr. ... inregistrata la D.G.F.P. Dambovita sub nr. formulata de **S.C. ... S.R.L.** cu sediul in, jud. Dambovita, inregistrata la ORC sub nr. ..., avand CUI RO ... reprezentata legal prin dl. ..., in calitate de administrator.

Petenta contesta Decizia de impunere nr. F-DB ... si Raportul de inspectie fiscala nr. F-DB ... emise de Activitatea de Inspectie Fiscala Dambovita.

Suma totala contestata este de ... lei, reprezentand:

- ... lei – TVA suplimentar;
- ... lei – majorari de intarziere aferente TVA suplimentar.

Contestatia are aplicata semnatura si stampila titularului dreptului procesual si a fost depusa in termenul legal de depunere asa cum prevad art. 206 si art. 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere prevederile art. 205, art. 206, art. 207 si art. 209 alin. 1 pct. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice Dambovita este investita a se pronunta asupra cauzei.

I. Petenta contesta Decizia de impunere nr. F-DB ... emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Dambovita din cadrul D.G.F.P. Dambovita din urmatoarele motive:

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de ... lei, aferenta valorii reziduale inclusa in ratele de

leasing facturate de catre S.C. ... S.A. in baza contractului de leasing nr. ...

Organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea valorii reziduale din fiecare rata de leasing incepand cu In facturile primite de la furnizorul de leasing, reprezentand ratele de leasing nu este precizata in mod concret valoarea reziduala, singurele elemente precizate in factura fiind "rata de capital", "dobanda", iar in unele cazuri "diferenta de curs" si eventuale penalitati de intarziere. Organele de inspectie au eliminat de la deducere inclusiv TVA aferent lunilor iulie si decembrie 2010, luni in care facturile de la societatea de leasing nu au fost inregistrate in contabilitatea societatii, fiind atasate fisa furnizorului S.C.... S.A. dar si Registrul Jurnal pentru lunile iulie si decembrie 2010.

Contractul de leasing a fost considerat finalizat in data de 09.11.2010, data la care societatea a efectuat plata ratei 034 fara a exprima optiunea de achizitionare a bunului ce a facut obiectul contractului de leasing.

Facturile reprezentand valoarea reziduala si deci de transfer a bunului au fost emise de societatea de leasing abia la data de 28.01.2011, deci la doua luni diferenta de la data la care organele de control au considerat ca finalizat contractul de leasing.

Incheierea contractului de leasing a fost realizata prin factura de valoare reziduala nr. ... din ..., factura al carui TVA nu a fost dedus de societate.

Fata de cele mai sus precizate petenta solicita anulara Deciziei de impunere nr. F-DB ... emisa de A.I.F. Dambovita.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-DB ... intocmita de organul de inspectie fiscala al Activitatii de Inspectie Fiscala Dambovita, s-a stabilit TVA suplimentara in suma de ... lei cu accesorii aferente TVA suplimentar in suma de ... lei.

In referatul privind solutionarea contestatiei organul de inspectie fiscala propune respingerea contestatiei formulata de S.C. ... S.R.L. din Targoviste. Totodata se mentioneaza ca in cauza nu s-a formulat sesizare penala.

III. Avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, motivatiile contestatoarei si in raport cu actele normative in vigoare, s-au retinut urmatoarele:

1. Directia Generala a Finantelor Publice Dambovita este investita sa analizeze daca suma contestata de ... lei,

reprezentand TVA suplimentar cu accesoriile aferente, stabilita prin Decizia de impunere nr. F-DB, este legal datorata.

In fapt, S.C. ... S.R.L. a fost verificata de organele de inspectie ale Activitatii de Inspectie Fiscala Dambovita pentru perioada in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata.

Societatea petenta a incheiat cu S.C. S.A. contractul de leasing nr. pentru achizitionarea unui autoturism

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, aferenta achizitionarii autoturismului mentionat.

In referatul cu propuneri de solutionare organele de inspectie fiscala precizeaza ca valoarea de achizitie a autoturismului este formata din valoarea ratelor achitate anticipat si neajunse la scadenta inclusiv cheltuielile facturate odata cu acestea si valoarea reziduala.

Societatea a achitat anticipat ratele de leasing neajunse la scadenta precum si celelalte cheltuieli aferente, inscrise in factura nr....., existenta in copie xerox la dosarul cauzei. Contractul de leasing nr. are mentionata optiunea de "cumparare a bunului la incetarea duratei de leasing".

Potrivit prevederilor pct. 7 din H.G. nr. 44/2004, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la art. 129 alin. (3) din Legea nr. 571/2003: *"(3) Transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este considerată prestare de servicii conform [art. 129](#) alin. (3) lit. a) din Codul fiscal. La sfârșitul perioadei de leasing, dacă locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului, la solicitarea acestuia, operațiunea reprezintă o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul. Se consideră a fi sfârșitul perioadei de leasing și data la care locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, situație în care valoarea de transfer va cuprinde și suma ratelor care nu au mai ajuns la scadență, inclusiv toate cheltuielile accesorii facturate odată cu rata de leasing."*

Societatea a incalcat si prevederile art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 din Codul Fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza ca: *"(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **nu se deduce taxa pe***

valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.”

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta ca pentru perioada este deductibila taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de autovehicule, numai in cazul in care autovehiculul este folosit cu urmatoarele activitati: interventii, reparatii, paza si protectie, curierat, transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii, precum si vehicule utilizate de agentii de vanzari și de agenți de recrutare a forței de muncă, transportul de persoane cu plată inclusiv pentru activitatea de taxi, vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Petenta nu a prezentat nici un document din care sa rezulte ca se încadreaza în exceptiile prevazute de art. 145¹ din Codul fiscal.

Referitor la valoarea reziduala, aceasta se regaseste, atat in contracul de leasing nr. care stipuleaza ca “Valoarea reziduala de euro este inclusa in rate. Valoarea reziduala se achita o data cu fiecare rata de leasing si cu aceasi periodicitate”, cat si in factura nr. care face o regularizare a valorii reziduale pentru diferenta de TVA care rezulta din modificarea cotei de TVA la 24% incepand cu data de

De asemenea contractul de leasing nr. are mentionata optiunea de “cumparare a bunului la incetarea duratei de leasing”.

In contestatia formulata societatea precizeaza ca facturile de leasing pentru lunile iulie 2010 si decembrie 2010 nu au fost transmise spre inregistrare departamentului de contabilitate.

Compartimentul Solutionare Contestatii prin adresa nr. ... a solicitat organelor de inspectie fiscala intocmirea unui proces verbal de cercetare la fata locului pentru lamurirea aspectelor precizate.

Prin adresa nr., organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in urma confruntarii datelor din balanta de verificare, registrul jurnal si jurnalele de TVA cu documentele de evidenta contabila din lunile iulie si decembrie 2010, au constatat ca in aceste luni societatea nu a inregistrat TVA deductibila aferenta facturilor de leasing din aceste luni.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au refacut anexele nr. 5 - "Situatia TVA declarata si datorata in perioada trim I 2008 – trim III 2011" si nr. 6 - "Situatia privind TVA stabilita suplimentar" la Raportul de inspectie fiscala nr.

Organele de inspectie fiscala au stabilit, in urma recalcularii, ca taxa pe valoarea adaugata suplimentara este in suma de lei cu accesorii in suma de lei, rezultand astfel o diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei cu accesorii in suma de ... lei.

Tinand seama de cele de mai sus, precum si de precizarile organelor de inspectie fiscala ale D.G.F.P. Dambovita - Activitatea de Inspectie Fiscala, se va admite contestatia pentru suma totala contestata de ... lei reprezentand TVA suplimentar in suma de ... cu accesoriile aferente in suma de ... lei si se va respinge contestatia pentru suma contestata de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de ...lei cu accesoriile aferente in suma de ... lei.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile urmatoarelor articole:

Pct. 7 din H.G. nr. 44/2004, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la art. 129 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 precizeaza:

"(3) Transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este considerată prestare de servicii conform [art. 129](#) alin. (3) lit. a) din Codul fiscal. La sfârșitul perioadei de leasing, dacă locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului, la solicitarea acestuia, operațiunea reprezintă o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul. Se consideră a fi sfârșitul perioadei de leasing și data la care locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, situație în care valoarea de transfer va cuprinde și suma ratelor care nu au mai ajuns la scadență, inclusiv toate cheltuielile

accesorii facturate odată cu rata de leasing. Dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului către locatar/utilizator se realizează înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, se consideră că nu a mai avut loc o operațiune de leasing, ci o livrare de bunuri la data la care bunul a fost pus la dispoziția locatarului/utilizatorului. Dacă în cursul derulării unui contract de leasing financiar intervine o cesiune între utilizatori cu acceptul locatorului/finanțatorului sau o cesiune a contractului de leasing financiar prin care se schimbă locatorul/finanțatorul, operațiunea nu constituie livrare de bunuri, considerându-se că persoana care preia contractul de leasing continuă persoana cedentului. Operațiunea este considerată în continuare prestare de servicii, persoana care preia contractul de leasing având aceleași obligații ca și cedentul în ceea ce privește taxa.”

Art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 din Codul Fiscal, republicata, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.”

Art. 119 din O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

2. In ceea ce priveste capatul de cerere referitor la Raportul de inspectie fiscala nr. F-DB Directia Generala a Finantelor Publice Dambovita a fost investita sa se pronunte daca poate fi analizata pe fond cauza in situatia in care acesta nu constituie titlu de creanta, respectiv act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.

In fapt, S.C. ... S.R.L. din Targoviste prin contestatia inregistrata la D.G.F.P. Dambovita contesta si Raportul de inspectie fiscala nr. F-DB

Se retine, faptul ca in conformitate cu prevederile art. 109 din O.G. nr. 92/2003 republicata, rezultatele inspectiei fiscale consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. F-DB, au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-DB ..., ce produce efecte juridice de drept fiscal.

Astfel, titlu de creanta fiscala si act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creaza o situatie juridica noua prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina societatii contestatoare. De altfel, in art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede cu claritate faptul ca obiectul contestatiei il pot constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanta sau intr-un act administrativ fiscal.

Raportul de inspectie fiscala nu creaza prin el insusi o situatie juridica noua, el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala si stand la baza emiterii deciziei de impunere. Sumele inscrise in raport reprezinta doar constatari ale organului de inspectie, care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata in conditiile in care legiuitorul a prevazut in mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanta in materie fiscala.

Avand in vedere cele de mai sus, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

In drept, art. 85 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

“(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Art. 109 din O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct. 106.1, 106.2, 106.3 si 107.1 din H.G. nr. 1050/2004 stipuleaza urmatoarele:

art. 109 - *“Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale*

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatarile inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul începerii inspectiei fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

(3) Deciziile prevazute la alin. (2) se comunica în termen de 7 zile de la data finalizarii raportului de inspectie fiscala.”

106.1 - Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat într-un raport de inspectie fiscala.

106.2 - La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatarile preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau încrucisate si orice alte acte.

106.3 - Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.

107.1 - Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;[...]”

Art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“(2) Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul pct. 7 din H.G. nr. 44/2004, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la art. 129 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 din Codul Fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 85 alin. (1), art. 109, art. 119, art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 106.1, 106.2, 106.3 si 107.1 din H.G. nr. 1050/2004, coroborate cu prevederile art. 70, art. 209 alin. (1) pct. a), art. 210, art. 211 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata legal a contestatiei nr. ... formulata de **S.C. ... S.R.L.** impotriva Deciziei de impunere nr. F-DB ... pentru suma totala contestata de ... **lei**, reprezentand:

- ... lei – TVA suplimentar;
- ... lei – majorari de intarziere aferente TVA suplimentar.

2. Admiterea partiala a contestatiei nr. ... formulata de **S.C. ... S.R.L.** impotriva Deciziei de impunere nr. F-DB ... pentru suma totala contestata de ... **lei**, reprezentand:

- ... lei – TVA suplimentar;
- ... lei – majorari de intarziere aferente TVA suplimentar.

3. Respingerea ca inadmisibila a contestației nr. formulată de **S.C. ... S.R.L.** din Targoviste pentru capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr. F-DB ...

4. In conformitate cu prevederile art. 218 alin (2) din O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 (sase) luni de la data primirii, la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Dambovita.

...

Director Executiv,

