

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
A MUNICIPIULUI BUCURESTI  
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

**DECIZIA nr. 507 din 02.12.2010** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **ABC**, cu sediul in ....., sector z, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....../2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....../2010 si nr. ....../2010 de catre Activitatea de Inspecție Fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B. cu privire la contestatia ABC inregistrata sub nr. ....../2010 si precizata cu adresa inregistrata sub nr. ....../2010.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy si comunicata sub semnatura in data de .....2010.

ABC contesta suma de **S lei** reprezentand:

- VD lei taxa pe valoarea adaugata;
- VM lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- PD lei impozit pe profit;
- PM lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspecție Fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B. au efectuat inspectia fiscala generala la ABC pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, prin care s-a stabilit obligatii fiscale suplimentare in quantum total de T lei.

**II.** Prin contestatia formulata ABC solicita anularea in parte a deciziei de impunere nr. di/yy.yy.yyyy pentru suma de S lei reprezentand debite si accesorii aferente, sustinand punctual urmatoarele:

1. Referitor la TVA in suma de VD1 lei si cheltuielile in suma de CH1 lei aferente achizitiilor de combustibil auto, societatea sustine ca acestea nu intra sub incidenta art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal si pct. 49<sup>2</sup>, respectiv pct. 45<sup>1</sup> lit. e) si f) din Normele metodologice deoarece are un singur autoturism care este utilizat de agentii societatii pentru desfasurarea activitatii de

creditate, negociere, vanzare bunuri si monitorizare clienti, precum si pentru transportul salariatilor, avand in vedere situarea sediului fata de traseele mijloacelor de transport in comun.

2. Pentru TVA in suma de VD2 lei privind prestarea unor servicii de reparatii pentru un autoturism recuperat avariat de la utilizator, societatea sustine ca dreptul de deducere poate fi exercitat conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal deoarece bunul a fost vandut prin factura nr. ....../2010. Cheltuiala aferenta reparatiei in suma de CH2 lei a fost efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile conform art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, iar societatea poate repune cheltuiala la calculul impozitului pe profit pentru trim. I 2010, cand a fost vandut autoturismul.

3. Suma de CH3 lei reprezinta creante aferente ratelor de leasing financiar facturate si neincasate de la utilizatorul SC F1 SRL, in prezent radiat, care trebuiau inchise la data recuperarii bunului in anul 2006 deoarece valoarea bunului la data reintrarii in gestiune trebuia sa cuprinda si valoarea facturilor restante. Inchiderea creantelor in suma de CH3 lei in anul 2008 in loc de anul 2006 a fost o eroare contabila, ce a fost corectata prin contabilizarea ei in contul 5814 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile" conform Ordinului BNR nr. 13/2008, ce putea fi inclusa la rd. 12 in declaratia anuala de impozit pe profit 101 aferenta anului 2008 conform art. 19 alin. (1) din Codul fiscal.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, organele fiscale au stabilit obligatii fiscale suplimentare in cuantum total de T lei, contestata partial pentru suma de S lei.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2007 - 31.12.2009.

Activitatea principala: leasing financiar, cod CAEN 6491.

### **3.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata**

#### **3.1.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de VD1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea isi poate deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de combustibil pentru autoturismul din dotare, in conditiile in care nu face dovada ca acesta este utilizat exclusiv intr-una din destinatiile pentru care legea fiscala permite exercitarea dreptului de deducere.*

**In fapt**, din raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy rezulta ca organele fiscale nu au acceptat la deducere TVA in suma de VD1 lei aferenta cheltuielilor cu combustibilul auto pentru care ABC nu a facut dovada, prin obiectul de activitate si foile de parcurs, ca este utilizat in perioada 01.05.2009-31.12.2009 in conformitate cu prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal.

**In drept**, potrivit art. 145<sup>1</sup> "Limitari speciale ale dreptului de deducere" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel cum a fost introdus prin O.U.G. nr. 34/2009:

"Art. 145<sup>1</sup>. - (1) In **cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane**, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, **nu se deduce** taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor acestor vehicule si nici **taxa aferenta achizitiilor de combustibil destinat utilizarii pentru vehiculele care au aceleasi caracteristici, aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, cu exceptia vehiculelor care se inscriu in oricare dintre urmatoarele categorii:**

a) **vehiculele utilizate exclusiv pentru:** interventie, reparatii, paza si protectie, curierat, *transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii*, precum si vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, *vehiculele utilizate de agenti de vanzari* si de agenti de recrutare a fortei de munca;

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

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plata, inclusiv pentru inchirierea catre alte persoane, instruirea de catre scolile de soferi, transmiterea folosintei in cadrul unui contract de leasing financiar sau operational;

d) vehiculele utilizate in scop comercial, respectiv in vederea revanzarii".

Referitor la aceste exceptii, pct. 45<sup>1</sup> din Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

"45<sup>1</sup>. (1) **In aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:**

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparatii si/sau interventie reprezinta vehiculele care pot fi inzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservesc personalul specializat in vederea repararii bunurilor, precum si cele utilizate pentru deplasarea in actiuni de interventie;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru paza si protectie sunt vehiculele utilizate in vederea asigurarii sigurantei obiectivelor, bunurilor si valorilor impotriva oricaror actiuni ilicite care lezeaza dreptul de proprietate, existenta materiala a acestora, precum si protejarii persoanelor impotriva oricaror acte ostile care le pot periclita viata, integritatea fizica sau sanatatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor si protectia persoanelor, cu modificarile si completarile ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezinta vehiculele care servesc la primirea, transportul si distribuirea scrisorilor, coletelor si pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezinta vehiculele rutiere special amenajate pentru a gazdui tehnica specifica pentru inregistrari audio-video sau transmisii complexe video, audio si/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile sa efectueze productii de televiziune sau radio inregistrate sau transmise in direct sau sa transmita la distanta prin tehnologii de radiofrecventa (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibra optica semnalul unei productii de televiziune sau de radio catre alte care de reportaj sau catre un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) ***vehiculele destinate exclusiv utilizarii de agenti de vanzari reprezinta vehiculele utilizate in cadrul activitatii unei persoane impozabile de catre angajatii acestora care se ocupa in principal cu prospectarea pietei, desfasurarea activitatii de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor.*** Se limiteaza deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vanzari. In aceasta categorie se cuprind si vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) ***vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii reprezinta vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajatilor in scopul desfasurarii activitatii economice la si de la resedinta acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la si de la sediul angajatorului la locul in care se desfasoara efectiv activitatea sau la si de la resedinta angajatilor/locul convenit de comun acord la locul de desfasurare a activitatii, atunci cand exista dificultati evidente de gasi alte mijloace de transport si exista un acord colectiv intre angajator si angajati prin care angajatorul se obliga sa asigure gratuit acest transport;***

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenti de recrutare a fortei de munca sunt vehiculele utilizate in cadrul activitatii agentilor de plasare a fortei de munca de catre personalul care se

ocupa in principal cu recrutarea si plasarea fortei de munca. Se limiteaza deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a fortei de munca.

(2) In sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plata se intelege vehiculele care contribuie in mod esential la prestarea directă a serviciilor cu plata si fara de care serviciile nu pot fi efectuate".

Prin contestatia formulata ABC sustine ca achizitiile de combustibil s-au facut pentru un autoturism utilizat de agentii societatii, precum si pentru transportul salariatilor, incadrandu-se in exceptiile prevazute de art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, respectiv pct. 45<sup>1</sup> lit. e) si f) din Normele metodologice.

Aceste motivatii **sunt simple afirmatii pro-causa intrucat contestatoarea nu a adus nicio dovada privind incheierea de contracte individuale de munca** inregistrate la autoritatile competente cu salariatii angajati ca agenti comerciali pentru prospectarea pietei, desfasurarea activitatilor de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor etc., *existenta acordului colectiv* intre societate si angajatii sai inregistrat la autoritatile competente, prin care societatea s-a obligat sa asigure gratuit transportul salariatilor in scopul desfasurarii activitatii economice la si de la resedinta acestora sau locul convenit de comun acord, *alocarea utilizarii exclusive a autoturismului* de catre salariatii angajati ca agenti comerciali ori pentru transportul salariatilor si *folosirea efectiva* a autoturismului in unul din aceste scopuri conform foilor de parcurs.

Avand in vedere ca pentru autovehiculele care nu depasesc o greutate maxima autorizata de 3.500 kg si nu au mai mult de 9 scaune de pasageri legiuitorul a limitat in mod special dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de combustibil, cu exceptia celor pentru autovehicule care se incadreaza in anume categorii de utilizari prevazute de lege, iar societatea nu a facut dovada ca utilizarea autoturismului aflat in dotare se incadreaza intr-una din aceste categorii, contestatia ABC urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nedovedita cu documente pentru capatul de cerere privind TVA in suma de VD1 lei.

### **3.1.2. Referitor la TVA in suma de VD2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea locatoare poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta reparatiei avariilor unui autoturism produse de utilizator pe perioada de folosinta a acestuia, in conditiile in care contravaloarea reparatiei nu a fost recuperata de la utilizator, desi prin contractul de leasing utilizatorul a preluat toate riscurile pentru pagubele aduse autoturismului si s-a obligat la restituirea autoturismului sa-l readuca, pe cheltuiala proprie, la starea initiala din momentul predarii lui de catre locator, cu exceptia uzurii normale.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii drept de deducere pentru TVA in suma de VD2 lei aferenta serviciilor de reparatii (piese si manopera) din factura nr. .... /14.09.2009, pentru un autoturism avariat de utilizator (degradat), recuperat de la acesta pe motiv de neplata ratelor de leasing, inclusiv a asigurarii CASCO si pentru care nu s-a facut dovada imputarii acestor reparatii printr-o factura emisa catre utilizator, conform art. 145 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal.

**In drept**, potrivit art. 129, art. 137, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in forma in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 129. - (1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128.

(2) *O persoana impozabila, care actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, ca intermediar in prestarea de servicii, se considera ca a primit si a prestat ea insasi aceste servicii, in conditiile stabilite prin norme.*

(3) Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:

a) inchirierea de bunuri sau transmiterea folosintei bunurilor in cadrul unui contract de leasing;

[...]

e) *servicii de intermediere efectuate de persoane care actioneaza in numele si in contul altei persoane, atunci cand intervin intr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.*

(4) *Sunt asimilate prestarii de servicii efectuate cu plata urmatoarele:*

a) utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, in scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispozitie, in vederea utilizarii in mod gratuit, altor persoane, daca taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;

b) *serviciile care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, prestate in mod gratuit pentru uzul personal al angajatilor sai sau pentru uzul altor persoane".*

"Art. 137. - (1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:**

**a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;**

[...]

d) pentru operatiunile prevazute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabila pentru realizarea prestarii de servicii.

(3) Baza de impozitare nu cuprinde urmatoarele:

[...]

e) *sumele achitate de furnizor sau prestator, in numele si in contul clientului, si care apoi se deconteaza acestuia, precum si sumele incasate in numele si in contul unei alte persoane".*

"Art. 145. - Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...].

(5) **Nu sunt deductibile:**

a) *taxa aferenta sumelor achitate in numele si in contul clientului si care apoi se deconteaza acestuia, precum si taxa aferenta sumelor incasate in numele si in contul altei persoane, care nu sunt incluse in baza de impozitare a livrarilor/prestarilor efectuate conform art. 137 alin. (3) lit. e); [...]."*

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie **livrate** sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie **prestate in beneficiul sau**, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"

*Conform dispozitiilor legale precitate, o persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor, numai daca achizitiile indeplinesc mai multe conditii cumulative, si anume: achizitiile au avut loc in mod efectiv, au legatura cu activitatea economica a persoanei achizitoare si sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile, avand la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala.*

*In situatia in care achizitiile vizeaza prestari de servicii constand in reparatii asupra unui bun mobil care este pus la dispozitia unei alte persoane impozabile in baza unui contract de leasing, taxa aferenta acestora este deductibila in masura in care baza de impozitare a operatiunii taxabile constand in transmiterea folosintei bunurilor cuprinde si*

**contravaloarea serviciilor de reparatii respective, prevazuta a fi obtinuta in contrapartida de la utilizator.**

*In caz contrar, in masura in care riscurile aferente dreptului de proprietate asupra bunului au trecut la utilizator, iar serviciile de reparatii suportate de locator nu sunt avute in vedere la stabilirea bazei impozabile a operatiunii sau nu sunt decontate utilizatorului, taxa aferenta reparatiilor nu poate fi dedusa intrucat nu este destinata operatiunii impozabile reprezentata de transmiterea folosintei bunului prin leasing ori, pentru a reflecta continutul economic al operatiunii, prestarea respectiva imbraca forma unor prestari de servicii puse la dispozitia altei persoane cu titlu gratuit, asimilata prestarilor de servicii cu plata impozabile din punct de vedere al TVA.*

In speta, intre ABC in calitate de locator si SC EC SRL in calitate de utilizator a fost incheiat contractul de leasing financiar nr. ..../11.12.2007 al carui obiect il constituie transmiterea folosintei autoturismului VW Touareg. Deoarece utilizatorul nu a mai achitat ratele de leasing si asigurarea Casco, contractul de leasing a fost reziliat prin notificarea nr. ..../06.07.2009, iar autoturismul a fost recuperat avariat conform procesului-verbal din 16.07.2009. Prin nota explicativa din .....2010 administratorul societatii precizeaza "conform contractului de leasing, clauze contractuale generale art. 10 toata responsabilitatea îi revine utilizatorului, drept pentru care a fost actionat in judecata".

Autoturismul a fost reparat pe cheltuiala societatii contestatoare, care sustine ca dreptul de deducere poate fi exercitat conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal deoarece autoturismul respectiv a fost ulterior instrainat in anul 2010.

Din analiza "Conditiei contractuale generale - leasing financiar", parte integranta din contractul de leasing financiar nr. ..../11.12.2007 (art. 14 din contract) rezulta urmatoarele:

- *utilizatorul dobandeste dreptul de a utiliza echipamentul, cat si riscurile si beneficiile dreptului de proprietate asupra echipamentului (art. 5 "Utilizarea Echipamentului" - Dreptul de utilizare);*

- *incepand cu data acceptarii, utilizatorul va suporta integral riscurile dreptului de proprietate asupra echipamentului, cat si **riscurile pentru toate pagubele, distrugerile si/sau pierderile la echipament**, iar existenta unor asemenea pagube, distrugerii sau pierderi nu este de natura sa-l absolve pe utilizator de obligatia de plata a ratelor de leasing sau de indeplinirea oricarei obligatii contractuale (art. 8 "Riscuri");*

- *in cazul in care **costurile reparatiei** sunt mai mari decat despagubirea sau in cazul in care echipamentul sufera daune ce nu sunt acoperite de catre polita de asigurare, diferenta, respectiv **valoarea reparatiei, va fi suportata de utilizator** (art. 10 "Asigurarea" - Asigurarea in numele Locatorului);*

- *locatorul nu isi asuma nicio raspundere in cazul intarzierilor de plata a primelor de asigurare sau **in cazul in care asigurarea nu acopera sau acopera insuficient evenimentul produs, iar utilizatorul se angajeaza sa-l absolve pe locator de orice raspundere si sa-l despagubeasca pentru orice obligatie care ar putea sa-i fie imputata ca urmare a utilizarii sau exploatarii echipamentului** (art. 10 "Asigurarea" - Asigurarea in numele Locatorului);*

- ***inainte de restituirea echipamentului catre locator, utilizatorul trebuie sa readuca, pe cheltuiala proprie, echipamentul in aceeasi stare pe care a avut-o in momentul livrarii de catre locator, cu exceptia uzurii normale** (art. 13 "Restituirea echipamentului catre Locator");*

- *in cazul incetarii contractului de leasing sau in cazul in care locatorul declara sumele care au mai ramas de platit ca fiind exigibile, utilizatorul trebuie sa-l puna pe locator in situatia in care acesta s-ar afla in conditiile in care ar fi fost satisfacute toate prevederile contractului de leasing (art. 12 "Consecintele Cazului de Neindeplinire a Obligatiilor/Remediile Locatorului").*

Rezulta, asadar, ca locatorul ABC a suportat in nume propriu costurile reparatiei autoturismului VW Touareg, **avariat pe perioada cat a fost in folosinta utilizatorului, perioada in care utilizatorul s-a obligat prin contract sa suporte integral toate pagubele si distrugerile la autoturism si, la inapoiere, sa readuca pe cheltuiala proprie, autoturismul in aceeasi stare pe care a avut-o la momentul punerii lui la dispozitie de catre locator, cu exceptia uzurii normale.**

Astfel, in conditiile in care partile au convenit prin contract ca toate avariile/distrugerile autoturismului pe perioada folosintei sa fie in sarcina exclusiva a utilizatorului si sa fie suportate de acesta, **serviciile de reparatii nu puteau fi achizitionate in beneficiul locatorului, iar taxa pe valoarea adaugata aferenta nu putea fi dedusa.** In masura in care locatorul si-a asumat sarcina repararii autoturismului avariat de utilizator, **serviciile de reparatii sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile numai in masura in care ele sunt cuprinse in baza de impozitare a operatiunii derulata intre cele doua parti,** conform art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, care este constituita din "**tot ceea ce urmeaza a fi obtinut**" de locatorul autoturismului de la utilizatorul acestuia in baza clauzelor contractuale convenite.

Se retine ca serviciile de reparatii respective nu ar fi intrat in baza de impozitare a operatiunii derulate daca locatorul nu si-ar fi dedus taxa aferenta serviciilor achizitionate potrivit art. 137 alin. (3) lit. e) coroborat cu art. 145 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, iar in **situatia in care si-a dedus totusi taxa deoarece factura de reparatii era pe numele sau, locatorul avea obligatia sa aplice structura de comisionar si sa refactureze utilizatorului reparatiile** conform pct. 19 alin. (4) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare care prevede ca:

"In cazul in care persoana impozabila primeste o factura pe numele sau pentru livrari de bunuri/prestari de servicii realizate in beneficiul altei persoane si emite o factura in nume propriu catre aceasta alta persoana, acestea nu sunt considerate plati in numele clientului si se aplica structura de comisionar prevazuta la pct. 6 alin. (3) sau, dupa caz, la pct. 7 alin. (1), chiar daca nu exista un contract de comision intre parti".

Ca atare, sustinerea contestatoarei privind afectarea lucrarilor de reparatii a autoturismului in folosul vanzarii ulterioare taxabile este neintemeiata, in conditiile in care aceste reparatii au vizat readucerea autoturismului la starea normala urmare avarierii lui pe perioada in care a fost la dispozitia utilizatorului, iar partile au convenit prin contractul de leasing ca valoarea reparatiilor ce nu poate fi acoperita prin polita Casco este suportata integral de utilizator, contestatoarea confundand operatiunea de livrare a autoturismului cu prestarea de servicii constand in transmiterea folosintei autoturismului catre utilizator, in cadrul careia utilizatorul si-a asumat toate pagubele si avariile produse in perioada de folosinta.

*In subsidiar,* se retine si faptul ca, in masura in care societatea contestatoare a renuntat sa refactureze costurile reparatiei autoturismului catre utilizatorul care s-a obligat prin contract sa suporte aceste costuri, *aceasta echivaleaza din punct de vedere economic cu punerea la dispozitia cumparatorului, cu titlu gratuit, a prestarii de servicii respective.* Intr-o atare situatie, **suportarea costului reparatiilor in numele altei persoane impozabile, fara contraprestatie in schimb este asimilata, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, cu o prestare de servicii impozabila,** conform art. 129 alin. (4) din Codul fiscal, iar taxa aferenta achizitiei lucrarilor ar fi deductibila. Insa, avand in vedere ca societatea contestatoare ar fi obligata si sa colecteze TVA pentru prestarile puse la dispozitia gratuita a altei persoane, calculata la suma cheltuielilor efectuate pentru care se solicita deducerea, efectul ar fi nul din punct de vedere al influentei taxei pe valoarea adaugata datorate bugetului de stat.

Fata de aspectele prezentate, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia ABC pentru capatul de cerere vizand acordarea deductibilitatii TVA in suma de VD2 lei aferenta serviciilor de reparatii a autoturismului avariat de utilizatorul SC EC SRL si efectuate in contul acestuia.

### 3.2. Referitor la impozitul pe profit

Prin decizia de impunere nr. di/yy.yy.yyyy, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina ABC suma de P lei reprezentand diferente suplimentare de impozit pe profit, din care societatea contesta suma de **PD lei**.

Conform deciziei de impunere nr. di/yy.yy.yyyy si raportului de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy suma contestata provine din:

- diminuarea pierderii fiscale din anul 2008 si preluata in anul 2009 cu suma de CH3 lei reprezentand pierderi din creante nerecuperabile (cont 668) de la utilizatorul SC F1 SRL (PD1 lei impozit pe profit aferent);
- neacceptarea deductibilitatii cheltuielilor cu combustibilul auto in suma de CH1 lei pentru perioada 01.05.2009-31.12.2009 (PD2 lei impozit pe profit aferent);
- neacceptarea deductibilitatilor cheltuielilor cu reparatiile auto efectuate in anul 2009 pentru un autoturism avariat de utilizator si recuperat de la acesta in suma de CH2 lei (PD3 lei impozit pe profit aferent).

#### 3.2.1. Referitor la creantele nerecuperate in suma de CH3 lei

*Cauza supusa solutionarii este daca creantele ramase neincasate si inregistrate la pierderi cu ocazia scoaterii lor din evidenta sunt deductibile la calculul profitului impozabil, in conditiile in care societatea nu face dovada ca pentru aceste creante au fost constituite provizioane deductibile fiscal si ca acestea au fost incripte la masa credala, dar nu au putut fi incasate dupa parcurgerea integrala a procedurilor reglementate de legislatia specifica in materia insolventei.*

**In fapt**, ABC a inregistrat in anul 2008 in cheltuieli contravaloarea pierderii din creante in suma de CH3 lei, creante ramase neincasate de la utilizatorul SC F1 SRL in baza unui contract de leasing reziliat in anul 2006.

Deoarece societatea nu avea constituite provizioane conform art. 22 din Codul fiscal si nici nu a facut dovada ca s-a inregistrat la masa credala, organele de control au considerat suma de CH3 lei cheltuiala nedeductibila conform art. 21 alin. (4) lit. o) si art. 21 alin. (2) lit. n) pct. 1-4 din Codul fiscal si pct. 53 din Normele metodologice.

**In drept**, potrivit art. 19, art. 21 si art. 22 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare".

"Art. 21. - (2) Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si:

*n) pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor neincasate, in urmatoarele cazuri:*

1. procedura de faliment a debitorilor a fost inchisa pe baza hotararii judecatoresti;
2. debitorul a decedat si creanta nu poate fi recuperata de la mostenitori;
3. debitorul este dizolvat, in cazul societatii cu raspundere limitata cu asociat unic, sau lichidat, fara succesori;
4. debitorul inregistreaza dificultati financiare majore care îi afecteaza intreg patrimoniul.

**(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

**o) pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor incerte sau in litigiu, neincasate, pentru partea neacoperita de provizion, potrivit art. 22, precum si pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor incerte sau in litigiu, neincasate, in alte situatii decat cele prevazute la art. 21 alin. (2) lit. n).** In aceasta situatie, contribuabilii care scot din evidenta clientii neincasati sunt obligati sa comunice in scris acestora scoaterea din evidenta a creantelor respective, in vederea recalcularii profitului impozabil la persoana debitoare, dupa caz

Art. 22. - (1) *Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor si provizioanelor, numai in conformitate cu prezentul articol, astfel:*

*c) provizioanele constituite in limita unui procent de 20% incepand cu data de 1 ianuarie 2004, 25% incepand cu data de 1 ianuarie 2005, 30% incepand cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creantelor asupra clientilor, inregistrate de catre contribuabili, altele decat cele prevazute la lit. d), f), g) si i), care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

1. sunt inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2004;
2. sunt neincasate intr-o perioada ce depaseste 270 de zile de la data scadentei;
3. nu sunt garantate de alta persoana;
4. sunt datorate de o persoana care nu este persoana afiliata contribuabilului;
5. au fost incluse in veniturile impozabile ale contribuabilului".

Cu privire la creantele neincasate, pct. 53 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

*"53. Creantele asupra clientilor reprezinta sumele datorate de clientii interni si externi pentru produse, semifabricate, materiale, marfuri etc. vandute, lucrari executate si servicii prestate, pe baza de facturi, inregistrate dupa 1 ianuarie 2004 si neincasate intr-o perioada ce depaseste 270 de zile de la data scadentei. Diminuarea sau anulara provizioanelor se efectueaza prin trecerea acestora pe venituri in cazul incasarii creantei, proportional cu valoarea incasata sau inregistrarea acesteia pe cheltuieli. In cazul creantelor in valuta, provizionul este deductibil la nivelul valorii influentate cu diferentele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluarii acestora. Valoarea provizioanelor pentru creantele asupra clientilor este luata in considerare la determinarea profitului impozabil in trimestrul in care sunt indeplinite conditiile prevazute la art. 22 din Codul fiscal si nu poate depasi valoarea acestora, inregistrata in contabilitate in anul fiscal curent sau in anii anteriori. Procentele prevazute la art. 22 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, aplicate asupra creantelor inregistrate incepand cu anii fiscali 2004, 2005 si, respectiv, 2006, nu se recalculeaza. Cheltuielile reprezentand pierderile din creantele incerte sau in litigiu neincasate, inregistrate cu ocazia scoaterii din evidenta a acestora, sunt deductibile pentru partea acoperita de provizionul constituit potrivit art. 22 din Codul fiscal".*

*Din actele normative sus-citate rezulta ca sunt deductibile doar provizioanele constituite pentru creantele asupra clientilor, cu conditia neincasarii lor intr-o perioada ce depaseste 270 de zile de la data scadentei, negarantarii lor de o alta persoana si inregistrarii lor in contabilitate. Creantele neincasate asupra carora nu s-au constituit provizioane sunt nedeductibile fiscal la scoaterea lor din evidenta, cu exceptia situatiei in care neincasarea creantelor de la debitori s-a datorat falimentului acestora stabilit pe baza de hotarare judecatoreasca ori in situatia in care debitorii persoane fizice au decedat si creantele nu pot fi recuperate de la mostenitori.*

In speta, ABC a inregistrat in cheltuielile deductibile aferente anului 2008 suma de CH3 lei pentru creanta reprezentand ratele de leasing financiar facturate si neincasate de la utilizatorul SC F1 SRL, **fara sa aiba constituit provizion pentru aceasta creanta si fara sa aduca dovada ca suma nu a putut fi recuperata datorita falimentului clientului.**

Prin contestatia formulata societatea sustine ca inchiderea creantei in anul 2008 in loc de anul 2006 a fost o eroare contabila ce a fost reglata pe seama contului 5814 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile" si care putea fi inclusa la rd. 12 "Elemente similare cheltuielilor" in declaratia anuala de impozit pe profit 101 aferenta anului 2008 conform art. 19 alin. (1) din Codul fiscal.

Sustinerea contestatoarei nu are nicio relevanta in ceea ce priveste **deductibilitatea cheltuielilor cu creanta neincasata de la clientul respectiv intrucat, indiferent de momentul trecerii ei la pierderi, anul 2006 sau anul 2008, cheltuielile sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil in temeiul art. 21 alin. (4) lit. o) din Codul fiscal**, conform celor anterior explicitate.

Mai mult, *erorile contabile nu pot fi considerate "elemente similare cheltuielilor", asa cum incearca sa sustina contestatoarea fara nicio justificare legala.* Dimpotriva, in baza art. 16 alin. (1) din Codul fiscal care prevede ca "anul fiscal este anul calendaristic", coroborat cu art. 19 alin. (1) din Codul fiscal care stipuleaza ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile si cheltuielile "dintr-un an fiscal", la pct. 13 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, valabil atat in anul 2006, cat si in anul 2008 se stabilesc urmatoarele:

"13. *Veniturile sau cheltuielile inregistrate eronat sau omise se corecteaza prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia îi apartin.* In cazul in care contribuabilul constata ca dupa depunerea declaratiei anuale un element de venit sau de cheltuiala a fost omis ori a fost inregistrat eronat, contribuabilul este obligat sa depuna declaratia rectificativa pentru anul fiscal respectiv. Daca in urma efectuării acestei corectii rezulta o suma suplimentara de plata a impozitului pe profit, atunci pentru aceasta suma se datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere conform legislatiei in vigoare".

Nici faptul ca firma debitoare a fost radiata de la Registrul Comertului nu prezinta nicio relevanta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat legea fiscala prevede expres situatiile in care pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor neincasate pot fi considerate deductibile fiscal, respectiv numai in situatia in care creanta inregistrata la masa credala nu a putut fi incasata in cursul procedurii de lichidare a averii debitorului si instanta competenta a inchis procedura de faliment pe baza de hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila, fara sa existe posibilitatea recuperarii creantei pe calea executarii silite a persoanelor carora li s-a atras raspunderea in conformitate cu prevederile specifice in materia insolventei.

De asemenea, nici sustinerea, neargumentata, a societatii contestatoare privind includerea valorii creantei restante in valoarea autoturismului la momentul recuperarii lui si reintrarii in gestiune nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei, contestatoarea confundand recunoasterea in contabilitate a bunurilor date in regim de leasing financiar cu evidentierea distincta a creantelor din operatiunile de leasing neincasate la scadenta, conform reglementarilor contabile specifice aplicabile in materia institutiilor financiare nebancale.

In consecinta, avand in vedere cele anterior prezentate, contestatia ABC urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind deductibilitatea creantelor neincasate in suma de CH3 lei.

### **3.2.2. Referitor la cheltuielile cu combustibilul in suma de CH1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca cheltuielile cu combustibilii auto sunt deductibile la calculul profitului impozabil incepand cu data de 1 mai 2009, in conditiile in care societatea nu face dovada ca autoturismul pentru care au fost efectuate aceste cheltuieli este*

*utilizat exclusiv intr-una din destinatiile pentru care legea fiscala permite deductibilitatea cheltuielilor.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au recunoscut deductibile fiscal in baza art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal cheltuielile cu combustibilul auto in suma de CH1 lei, inregistrate de ABC in perioada 01.05.2009-31.12.2009.

**In drept**, potrivit art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (4) **Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

t) **in perioada 1 mai 2009-31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate** care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, aflate in proprietatea sau in folosinta contribuabilului, **cu exceptia situatiei in care vehiculele se inscriu in oricare dintre urmatoarele categorii:**

1. **vehiculele utilizate exclusiv** pentru: interventie, reparatii, paza si protectie, curierat, *transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii*, precum si vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, *vehiculele utilizate de agenti de vanzari* si de agenti de recrutare a fortei de munca;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plata, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru inchirierea catre alte persoane, inclusiv pentru desfasurarea activitatii de instruire in cadrul scolilor de soferi".

Cu privire la aplicarea acestor reglementari, pct. 49<sup>2</sup> din Normele metodologice date in aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

"49<sup>2</sup>. Termenii si expresiile prevazute la art. 21 alin. (4) lit. t) pct. 1 au semnificatiile prevazute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date in aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adaugata»".

In acest sens, devin aplicabile prevederile pct. 45<sup>1</sup> din Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora:

"45<sup>1</sup>. (1) **In aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:**

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparatii si/sau interventie reprezinta vehiculele care pot fi inzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservesc personalul specializat in vederea repararii bunurilor, precum si cele utilizate pentru deplasarea in actiuni de interventie;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru paza si protectie sunt vehiculele utilizate in vederea asigurarii sigurantei obiectivelor, bunurilor si valorilor impotriva oricaror actiuni ilicite care lezeaza dreptul de proprietate, existenta materiala a acestora, precum si protejarii persoanelor impotriva oricaror acte ostile care le pot periclita viata, integritatea fizica sau sanatatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor si protectia persoanelor, cu modificarile si completarile ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezinta vehiculele care servesc la primirea, transportul si distribuirea scrisorilor, coletelor si pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezinta vehiculele rutiere special amenajate pentru a gazdui tehnica specifica pentru inregistrari audio-video sau transmisii complexe video, audio si/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile sa efectueze

productii de televiziune sau radio inregistrate sau transmise in direct sau sa transmita la distanta prin tehnologii de radiofrecventa (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibra optica semnalul unei productii de televiziune sau de radio catre alte care de reportaj sau catre un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) *vehiculele destinate exclusiv utilizarii de agenti de vanzari reprezinta vehiculele utilizate in cadrul activitatii unei persoane impozabile de catre angajatii acesteia care se ocupa in principal cu prospectarea pietei, desfasurarea activitatii de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor*. Se limiteaza deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vanzari. In aceasta categorie se cuprind si vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) *vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii reprezinta vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajatilor in scopul desfasurarii activitatii economice la si de la resedinta acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la si de la sediul angajatorului la locul in care se desfasoara efectiv activitatea sau la si de la resedinta angajatilor/locul convenit de comun acord la locul de desfasurare a activitatii, atunci cand exista dificultati evidente de a gasi alte mijloace de transport si exista un acord colectiv intre angajator si angajati prin care angajatorul se obliga sa asigure gratuit acest transport*;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenti de recrutare a fortei de munca sunt vehiculele utilizate in cadrul activitatii agentilor de plasare a fortei de munca de catre personalul care se ocupa in principal cu recrutarea si plasarea fortei de munca. Se limiteaza deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a fortei de munca".

Avand in vedere considerentele de la pct. 3.1.1. din prezenta decizie, conform carora ABC nu a adus **nicio dovada privind incheierea de contracte individuale de munca** inregistrate la autoritatile competente cu salariati angajati ca agenti comerciali pentru prospectarea pietei, desfasurarea activitatilor de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor etc., *existenta acordului colectiv* intre societate si angajatii sai inregistrat la autoritatile competente, prin care societatea s-a obligat sa asigure gratuit transportul salariatilor in scopul desfasurarii activitatii economice la si de la resedinta acestora sau locul convenit de comun acord, *alocarea utilizarii exclusive a autoturismului* de catre salariatii angajati ca agenti comerciali ori pentru transportul salariatilor si *folosirea efectiva* a autoturismului in unul din aceste scopuri conform foilor de parcurs, contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul auto in suma de CH1 lei.

### **3.2.3. Referitor la cheltuielile cu reparatii in suma de CH2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile aferente reparatiei avariilor unui autoturism produse de utilizator pe perioada de folosinta a acestuia, in conditiile in care, in cazul leasingului financiar, utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietarul autoturismului, iar contravaloarea reparatiei nu a fost recuperata de la utilizator, desi prin contractul de leasing financiar utilizatorul a preluat toate riscurile pentru pagubele aduse autoturismului si s-a obligat la restituirea autoturismului sa-l readuca, pe cheltuiala proprie, la starea initiala din momentul predarii lui de catre locator, cu exceptia uzurii normale.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au recunoscut deductibile fiscal in baza art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal cheltuielile cu reparatia unui autoturism avariat (degradat) de utilizator in suma de CH2 lei, recuperat in anul 2009 pe motiv de neplata a ratelor de leasing si a primelor de asigurare CASCO si revandut ulterior in anul 2010.

**In drept**, potrivit art. 21 si art. 25 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

**(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

c) **cheltuielile privind bunurile** de natura stocurilor sau a activelor corporale **constatate** lipsa din gestiune ori **degradate, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare**, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta, daca aceasta este datorata potrivit prevederilor titlului VI. Nu intra sub incidenta acestor prevederi stocurile si mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a altor cauze de forta majora, in conditiile stabilite prin norme".

"Art. 25. - (1) In cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, in timp ce in cazul leasingului operational, locatorul are aceasta calitate.

Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de catre utilizator, in cazul leasingului financiar, si de catre locator, in cazul leasingului operational, cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24".

*Astfel, potrivit prevederilor legale antecitate, cheltuielile aferente bunurilor constatate ca degradate si care nu sunt imputate persoanelor vinovate sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil in situatia in care nu exista incheiate contracte de asigurare valabila, astfel incat contravaloarea acestor cheltuieli sa poata fi recuperata de la asigurator. In cazul bunurilor ce fac obiectul unor contracte de leasing financiar, orice cheltuieli privind pagubele, avariile, distrugerile sau pierderile aduse bunurilor pot fi deduse la calculul profitului impozabil doar de utilizatori intrucat ei sunt considerati proprietarii bunurilor din punct de vedere al reglementarilor fiscale aplicabile in materie.*

Asa cum s-a retinut si la pct. 3.1.2 din prezenta decizie, intre ABC in calitate de locator si SC EC SRL in calitate de utilizator a fost incheiat contractul de leasing financiar nr. ..../11.12.2007 al carui obiect il constituie transmiterea folosintei autoturismului VW Touareg. Deoarece utilizatorul nu a mai achitat ratele de leasing si asigurarea Casco, contractul de leasing a fost reziliat prin notificarea nr. ....../06.07.2009, iar autoturismul a fost recuperat avariata conform procesului-verbal din 16.07.2009. Prin nota explicativa din .....2010 administratorul societatii precizeaza "conform contractului de leasing, clauze contractuale generale art. 10 toata responsabilitatea îi revine utilizatorului, drept pentru care a fost actionat in judecata".

Autoturismul a fost reparat pe cheltuiala societatii contestatoare, care sustine ca aceste cheltuieli sunt deductibile deoarece cheltuielile au fost realizate in scopul realizarii de venituri impozabile, prin vanzarea ulterioara a autoturismului in cursul anului 2010.

Din analiza "Conditiei contractuale generale - leasing financiar", parte integranta din contractul de leasing financiar nr. ....../11.12.2007 (art. 14 din contract) rezulta urmatoarele:

- *utilizatorul dobandeste dreptul de a utiliza echipamentul, cat si riscurile si beneficiile dreptului de proprietate asupra echipamentului (art. 5 "Utilizarea Echipamentului" - Dreptul de utilizare);*

- *incepand cu data acceptarii, utilizatorul va suporta integral riscurile dreptului de proprietate asupra echipamentului, cat si riscurile pentru toate pagubele, distrugerile si/sau pierderile la echipament*, iar existenta unor asemenea pagube, distrugerii sau pierderi nu este de natura sa-l absolve pe utilizator de obligatia de plata a ratelor de leasing sau de indeplinirea oricarei obligatii contractuale (art. 8 "Riscuri");

- in cazul intarzierilor de plata sau a neplatii primelor de asigurare de catre utilizator, platile primelor de asigurare pot fi facute de utilizator, si apoi refacturate utilizatorului, iar regimul lor va fi similar celui al ratelor de leasing art. 10 "Asigurarea" - Asigurarea in numele Locatorului);

- in cazul in care *costurile reparatiei* sunt mai mari decat despagubirea sau in cazul in care echipamentul sufera daune ce nu sunt acoperite de catre polita de asigurare, diferenta, respectiv *valoarea reparatiei, va fi suportata de utilizator* (art. 10 "Asigurarea" - Asigurarea in numele Locatorului);

- locatorul nu isi asuma nicio raspundere in cazul intarzierilor de plata a primelor de asigurare sau *in cazul in care asigurarea nu acopera sau acopera insuficient evenimentul produs, iar utilizatorul se angajeaza sa-l absolve pe locator de orice raspundere si sa-l despagubeasca pentru orice obligatie care ar putea sa-i fie imputata ca urmare a utilizarii sau exploatarei echipamentului* (art. 10 "Asigurarea" - Asigurarea in numele Locatorului);

- **inainte de restituirea echipamentului catre locator, utilizatorul trebuie sa readuca, pe cheltuiala proprie, echipamentul in aceeasi stare pe care a avut-o in momentul livrarii de catre locator, cu exceptia uzurii normale** (art. 13 "Restituirea echipamentului catre Locator");

- in cazul incetarii contractului de leasing sau in cazul in care locatorul declara sumele care au mai ramas de platit ca fiind exigibile, utilizatorul trebuie sa-l puna pe locator in situatia in care acesta s-ar afla in conditiile in care ar fi fost satisfacute toate prevederile contractului de leasing (art. 12 "Consecintele Cazului de Neindeplinire a Obligatiilor/Remediile Locatorului").

Rezulta, asadar, ca *prevederile "Conditiei contractuale generale - leasing financiar"* referitoare la transmiterea riscurilor si beneficiilor aferente dreptului de proprietate odata cu transmiterea folosintei autoturismului catre utilizator, suportarea riscurilor de paguba, distrugere si/sau pierdere a autoturismului, asigurarea facultativa, repararea si suportarea cheltuielilor de reparatii neacoperite de asigurare etc., *convenite de insasi contestatoare cu partenerii sai sunt in concordanta deplina cu prevederile art. 25 alin. (1) din Codul fiscal care trateaza fiscal utilizatorul ca un veritabil proprietar al bunului in cazul leasingului financiar*, chiar daca dreptul de proprietate in sens juridic nu a fost transferat.

Ca atare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil costurile reparatiei autoturismului VW Touareg, **avariat pe perioada cat a fost in folosinta utilizatorului, perioada in care utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca un veritabil proprietar**, cu atat mai mult cu cat partile in sesi au convenit prin contractul de leasing financiar incheiat ca utilizatorul sa suporte integral toate pagubele si distrugerile la autoturism si, la inapoiere, sa readuca pe cheltuiala proprie, autoturismul in aceeasi stare pe care a avut-o la momentul punerii lui la dispozitie de catre locator, cu exceptia uzurii normale.

Faptul ca autoturismul a fost reparat dupa recuperarea lui de la utilizatorul rau-platnic si ulterior vandut nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care legea fiscala prescrie in mod specific categoriile de cheltuieli cu deductibilitate integrala, cele cu deductibilitate limitata, precum si cheltuielile nedeductibile, chiar daca ele sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile. Or, autoturismul respectiv nu era asigurat cu o polita de asigurare valabila intrucat primele de asigurare nu au mai fost achitate de utilizator, iar plata primelor nu a fost preluata de contestatoare, astfel ca cheltuielile aferente remedierii degradarii bunului neasigurat nu sunt deductibile fiscal in conformitate cu prevederile exprese ale art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal.

Fata de cele anterior mentionate, completate cu cele retinute la pct. 3.1.2 din prezenta decizie, contestatia ABC urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind deductibilitatea cheltuielilor cu reparatiile in suma de CH2 lei.

### 3.3. Referitor la majorarile de intarziere aferente TVA si impozitului pe profit

*Cauza supusa solutionarii este daca majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adugata si impozitului pe profit sunt datorate, in conditiile in care in sarcina contribuabilei s-a retinut ca fiind datorate debitele principale stabilite prin decizia de impunere contestata.*

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy organele fiscale au calculat pana la data de .....2010 in sarcina ABC majorari de intarziere aferente TVA in suma de VM lei si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de MP lei.

Prin contestatia formulata societatea contesta integral majorarile de intarziere aferente TVA in suma de VM lei si in parte majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de PM lei, aferente debitului partial contestat.

**In drept**, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta** si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, in baza prevederilor O.U.G. nr. 39/2010, incepand cu data de 01.07.2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu dobanzi si penalitati de intarziere, cu acelasi regim de accesorii aferente creantelor fiscale principale.

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.1 - 3.2 din prezenta decizie potrivit carora contestatoarea datoreaza taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe profit contestate in urma inspectiei fiscale, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriiile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere aferente TVA in suma de VM lei majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de PM lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 16 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), alin. (2) lit. n) si alin. (4) lit. c), o) si t), art. 22 alin. (1), art. 25 alin. (1), art. 129 alin. (2), alin. (3) lit. e) si alin. (4) lit. b), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 145 alin. (2) lit. a) si alin. (5) lit. a), art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 13, pct. 49<sup>2</sup> si pct. 53 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 19 alin. (4) si pct. 45<sup>1</sup> alin. (1) lit. e) si f) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (2) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

**DECIDE:**

Respinge contestatia ABC formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B. pentru diferente suplimentare de TVA, impozit pe profit si accesorii aferente in suma totala de **S lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.