

DECIZIA NR.100

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice -Activitatea de Inspecție Fiscala, cu adresa, asupra contestatiei formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere prin care din suma reprezentand TVA solicitata la rambursare, s-a aprobat la rambursare TVA si s-a respins la rambursare TVA.

SC X contesta TVA respinsa la rambursare.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. , conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala prin care organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA, motivand astfel:

In perioada septembrie 2009-octombrie 2010, societatea a inregistrat TVA deductibila aferenta valorii reziduale inscrisa in facturile fiscale reprezentand rate de leasing emise de SC U in baza Contractelor pentru autoturismele Subaru Forester si BMW X5.

Conform prevederilor contractuale si a graficului de esalonare a ratelor de leasing valoarea reziduala de 20% este inclusa in rate, astfel ca organele de inspectie fiscala au diminuat TVA deductibila cu suma aferenta valorii reziduale inscrisa in facturile emise de societatea de leasing, in conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) , alin.(3) si art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au aplicat gresit prevederile legale, nefacand coroborarea acestora cu prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

SC X invoca in sustinere Circulara nr.341061/15.05.2009 emisa de Ministerul Finantelor Publice, data in aplicarea prevederilor OUG nr.34/2009, potrivit careia vehiculele achizitionate inainte de data de 01.05.2009 beneficiaza de drept de deducere integral chiar daca sunt cumparate cu plata in rate care se achita si dupa 01.05.2009 sau daca plata se face la anumite termene si dupa aceeasi data de 1.05.2009.

Avand in vedere ca vehiculele au fost achizitionate inainte de 01.05.2009, societatea considera ca are dreptul la deducere TVA, in conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) din Codul fiscal si solicita admiterea contestatiei si rambursarea TVA.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala, din TVA in valoare solicitata la rambursare, au aprobat la rambursare TVA si au respins la rambursare TVA.

Din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA contestata de SC X, rezulta urmatoarele:

In perioada septembrie-octombrie 2010, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta valorii reziduale inscrisa in facturile reprezentand rate leasing, emise de SC U in baza Contractelor pentru autoturismele Subaru Forester si BMW X5. Conform clauzelor contractuale respectiv a graficului de esalonare al ratelor de leasing, valoarea reziduala de 20% a autoturismelor este inclusa in rata.

Organele de inspectie fiscala au diminuat TVA deductibila cu suma aferenta valorii reziduale inscrise in facturile de leasing, in conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) si alin.(3) lit.a) si art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au respins la rambursare TVA.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.09.2009-31.10.2010

Referitor la TVA, contestata de SC X, mentionam:

D.G.F.P.Brasov prin Biroul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta valorii reziduale inscrisa in facturile reprezentand rate leasing pentru achizitia unor autoturisme in baza contractelor de leasing in conditiile in care utilizatorul a optat pentru achizitia bunurilor de la data incheierii contractelor.

In fapt, in perioada septembrie 2009-decembrie 2010, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta facturilor reprezentand rate leasing, emise de SC U in baza Contractelor de leasing financiar pentru autoturismele Subaru Forester si BMW X5. Conform clauzelor contractuale respectiv a graficului de esalonare al ratelor de leasing, valoarea reziduala de 20% a autoturismelor este inclusa in rata.

Astfel, organele de inspectie fiscala au diminuat TVA deductibila cu suma aferenta valorii reziduale inscrise in facturile de leasing, in conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) si alin.(3) lit.a) si art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au respins la rambursare TVA.

In contestatia formulata, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au aplicat gresit prevederile art.128 alin.(1) si alin.(3) lit.a) si art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nefacand coroborarea acestora cu prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In sustinerea contestatiei societatea invoca prevederile din Circulara nr.341061/15.05.2009 emisa de Ministerul Finantelor Publice, data in aplicarea prevederilor OUG nr.34/2009, potrivit careia vehiculele achizitionate inainte de data de 01.05.2009 beneficiaza de drept de deducere integral chiar daca sunt cumparate cu plata in rate care se achita si dupa 01.05.2009 sau daca plata se face la anumite termene si dupa aceeasi data de 1.05.2009.

Fiind vorba despre contracte de leasing financiar, in speta sunt aplicabile prevederile art.7 alin.(7) coroborat cu prevederile art.128, art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.7

"7. contract de leasing financiar - orice contract de leasing care îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) riscurile și beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul leasingului sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte;

b) contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului;

c) utilizatorul are opțiunea de a cumpăra bunul la momentul expirării contractului, iar valoarea reziduală exprimată în procente este mai mică sau egală cu diferența dintre durata normală de funcționare maximă și durata contractului de leasing, raportată la durata normală de funcționare maximă, exprimată în procente;

d) perioada de leasing depășește 80% din durata normală de funcționare maximă a bunului care face obiectul leasingului; în înțelesul acestei definiții, perioada de leasing include orice perioadă pentru care contractul de leasing poate fi prelungit;

e) valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului;"

-art.128

"(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;"

-art.129

"(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;"

si prevederile pct.7 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, potrivit caruia:

(2) 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 locatarul/utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dar nu mai devreme de 12 luni. Dacă opțiunea de cumpărare a bunului de către locatar/utilizator se exercită înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, respectiv data de la care bunul este pus la dispoziția locatarului/utilizatorului, 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. "

Din prevederile legale mai sus enunțate rezulta ca transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este considerată prestare de servicii.

În condițiile în care, la sfârșitul perioadei de leasing locatorul transferă locatarului dreptul de proprietate asupra bunului, la solicitarea acestuia, operațiunea reprezintă o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul, respectiv valoarea reziduală a bunului în cauză.

Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de autovehicule, art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată prin OUG nr.34/11.04.2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, prevede:

ART. 145¹

Limitări speciale ale dreptului de deducere

(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.

(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.

Art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede, începând cu data de 01.05.2009, eliminarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule cu greutate sub 3,5 tone destinate exclusiv transportului de persoane, inclusiv pentru combustibilul necesar funcționării vehiculelor aflate în proprietatea sau în folosința persoanelor impozabile.

În cazul autovehiculelor achiziționate în baza unui contract de leasing financiar, valoarea la care se face transferul de proprietate a autovehiculelor o reprezintă valoarea reziduală conform prevederilor mai sus enunțate.

Cu privire la autovehiculele achiziționate în baza unui Contract de leasing financiar, în Circulara nr.341061/20.05.2009 conținând clarificări privind aplicarea prevederilor OUG nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiare fiscale (invocată în contestație de către societate), se specifică:

"Din coroborarea prevederilor pct.7 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu reglementările introduse prin art.32 punctul 10 din OUG nr.34/2009 (art.145¹ din Codul fiscal) rezultă cu claritate faptul că prevederile privind eliminarea dreptului de deducere a TVA nu vor fi aplicabile pentru ratele de leasing plătite către utilizatori societăților de leasing pe perioada derulării contractelor de leasing întrucât acestea reprezintă din punct de vedere al TVA prestări de servicii în sensul art.129 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, dar se vor aplica pentru valoarea la care se face transferul dreptului de proprietate la sfârșitul contractului de leasing, aceasta fiind considerată o livrare de bunuri.

Subliniem faptul că potrivit pct. 7 alin.(2) din normele de aplicare a Codului fiscal, se consideră a fi sfârșitul perioadei de leasing și data la care locatarul/utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dar nu mai devreme de 12 luni. În acest context, atragem atenția că dacă opțiunea de cumpărare a bunului de către locatar/utilizator se exercită 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 de la data de la care bunul este pus la dispoziția locatarului/utilizatorului, situație în care prevederile privind eliminarea dreptului de deducere se aplică la întreaga valoare de achiziție a vehiculului, în limitele și în condițiile prevăzute de lege.

Dacă opțiunea de cumpărare a bunului de către locatar/utilizator se exercită după derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, dar înainte de sfârșitul perioadei de leasing, se consideră că are loc o livrare de bunuri la valoarea la care se face transferul, valoare ce include și ratele care nu au ajuns la scadență".

Analizând Contractele de leasing financiar, se rețin următoarele:

Potrivit art.4 "Durata Contractului de Leasing Financiar este perioada cuprinsă între data semnării Contractului de Leasing Financiar și data la care se

produce ultimul efect al Contractului de Leasing Financiar. In cadrul duratei prezentului Contract de Leasing Financiar, Utilizatorul va dobandi dreptul de folosinta asupra bunurilor care formeaza obiectul Leasingului in sistem de leasing financiar pentru o perioada de leasing de 48 luni (denumita Perioada de leasing).

Dupa executarea tuturor obligatiilor sale rezultand din Contractul de Leasing financiar si expirarea perioadei de leasing, Utilizatorul va avea dreptul, in functie de optiunea sa :

(i) sa cumpere bunurile care fac Obiectul Leasingului platind Valoarea Reziduala si toate celelalte taxe, impozite si orice alte sume datorate in legatura cu transferul proprietatii asupra bunurilor care formeaza obiectul leasingului."

In anexa B(scadentat provizoriu) la contractele de leasing financiar, mai sus enumerate, se precizeaza ca:

"Valoarea reziduala de 20% este inclusa in ratele de leasing"

De asemenea, conform "Conditiei generale pentru contractele de leasing financiar" pct.22" Proprietatea asupra bunurilor ce formeaza obiectul Leasingului" :

"Finantatorul este proprietarul bunurilor ce constituie obiectul Contractului pana la transferul dreptului de proprietate asupra acestora catre Utilizator. Transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor ce constituie obiectul contractului se va face numai dupa achitarea de catre Utilizator a tuturor ratelor de leasing prevazute in Contract, precum si a celorlalte sume datorate Contractului."

Se retine astfel ca Finantatorul este proprietarul bunurilor pana la transferul dreptului de proprietate , respectiv achizitia vehiculelor la finalul perioadei de leasing (48 de luni) la valoarea reziduala.

Conform art.2 din O.G. nr.51/1997, republicata, privind operatiunile de leasing si societatile de leasing :

c) valoare reziduală reprezintă valoarea la care, după achitarea de către utilizator a tuturor ratelor de leasing prevăzute în contract, precum și a tuturor celorlalte sume datorate conform contractului, se face transferul dreptului de proprietate asupra bunului către locatar/utilizator și este stabilită de părțile contractante;

Asa cum rezulta si din conditiile contractuale, cumpararea vehiculelor s-a realizat treptat ,valoarea reziduala fiind inclusa in ratele facturate periodic. Transferul dreptului de proprietate catre SC X pentru bunurilor (autoturismele Subaru Forester si BMW X5) achizitionate conform Contractelor de leasing financiar se face numai dupa achitarea tuturor ratelor de leasing si a celorlalte sume prevazute in Contract.

Din coroborarea prevederilor legale sus enuntate si precizarile Ministerului de Finante din Circulara nr.341061/20.05.2009 rezulta in mod clar ca prevederile privind eliminarea dreptului de deducere a TVA nu vor fi aplicabile pentru ratele de leasing platite catre utilizatori societatilor de leasing pe perioada derularii contractelor de leasing intrucat acestea reprezinta din punct de vedere al TVA prestari de servicii in sensul art.129 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, **dar se vor aplica pentru valoarea la care se face transferul dreptului de proprietate la sfarsitul contractului de leasing, aceasta fiind considerata o livrare de bunuri.**

Se retine astfel ca, organele de inspectie fiscala in mod legal au diminuat, pe perioada septembrie 2009-octombrie 2010, TVA deductibila aferenta facturilor reprezentand rate leasing+valoarea reziduala emise de finantator cu TVA aferenta valorii reziduale (20%) inclusa in ratele facturate periodic, conform prevederilor contractuale si a graficului de esalonare a ratelor de leasing, valoare la care se face transferul dreptului de proprietate asupra autoturismelor Subaru Forester si BMW X5, la sfarsitul contractului de leasing.

Afirmatia societatii contestatoare, conform careia " organele de inspectie fiscala au aplicat gresit prevederile legale, nefacand coroborarea acestora cu prevederile art.145¹ alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit caruia :

Prevederile alin. (1) și (2) nu se aplică pentru avansurile care au fost achitate înainte de data de 1 mai 2009 pentru valoarea totală sau parțială a vehiculelor rutiere motorizate, dacă livrarea acestora intervine după data de 1 mai 2009 inclusiv "

nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

In speta nu este vorba despre achizitia unor vehicule cu plata in rate ci este vorba, dupa cum am precizat si mai sus, despre Contracte de leasing financiar, intocmite in conditiile OUG nr.51/1997 republicata privind operatiunile de leasing si societatile de leasing, in cadrul carora livrarea are loc dupa achitarea tuturor ratelor de leasing.

Conform "Conditilor generale pentru contractele de leasing financiar" Finantatorul U este proprietarul bunurilor. Transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor ce constituie obiectul contractelor in cauza, se va face numai dupa achitarea de catre Utilizator a tuturor ratelor de leasing prevazute in Contract, precum si a celorlalte sume datorate Contractului, la finalul perioadei de leasing (48 de luni) la valoarea reziduala.

Prevederile art.145¹ alin.(3) din Codul fiscal si precizarile din Circulara nr.341061/15.05.2009 emisa de Ministerul Finantelor Publice referitoare la acest articol de lege se refera la "**vehicule care au fost achizitionate inainte de 01.05.2009** si doar acestea beneficiaza de drept de deducere integral potrivit legii, chiar daca sunt **cumparate cu plata in rate** care se achita si dupa 1 mai 2009 sau daca plata se face la anumite termene si dupa aceeasi data de 1 mai."

Intrucat, conform prevederilor art.125¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

"1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;"

si avand in vedere ca in speta, livrarea bunurilor (transferul dreptului de a dispune de vehiculele Subaru Forester si BMW X5 ca si proprietar) se realizeaza la sfarsitul perioadei de leasing la valoarea reziduala, conform contractelor de leasing financiar, argumentele contestatoarei conform carora cele doua autovehicule au fost achizitionate inainte de 01.05.2009, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

In speta, nu a fost realizata o achizitie inainte de 1 mai 2009 intrucat transferul dreptului de proprietate asupra automobilelor nu s-a realizat inainte de 1 mai 2009.

Prin aceeași adresa a Ministerului Finantelor nr.341061/15.05.2009 invocata in sustinere, se precizeaza:

"Vehiculele pentru care au fost platite avansuri integral inainte de 1 mai 2009 nu vor face obiectul excluderii dreptului de deducere a TVA chiar daca livrarea lor are loc dupa data de 1 mai;

Daca au fost achitate partial avansuri inainte de 1 mai 2009 si livrarea are loc dupa aceasta data, TVA va fi deductibila proportional cu suma achitata inainte de 1 mai 2009", fapt ce s-a realizat.

Astfel, organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la limitarea dreptului de deducere a TVA aferenta valorii reziduale (20%) achitata dupa data de 1 mai 2009, respingand la deducere TVA in conformitate cu prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la TVA, deoarece argumentele prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X

Prezenta decizie poate fi contestata, in termen de 6 luni, la instanta competenta conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.