

IL/68/2010

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a fost sesizat de Activitatea de inspectie fiscala, Serviciul Inspectie Fiscala Nr..... prin adresa nr..... cu privire la contestatia formulata de SC D.SRL . , CUI, inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr..... , cu sediul in, inregistrata la DGFP nr.....

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. pentru suma totala de lei reprezentand :

-TVA =..... lei

-majorari de intarziere TVA = lei .

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii deciziei de impunere , respectiv, potrivit semnaturii de primire existenta pe adresa de inaintare a deciziei de impunere, si de data inregistrarii contestatiei la Activitatea de inspectie fiscala respectiv, asa cum reiese din amprenata stampilei registraturii Activitatii de inspectie fiscala , aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice prin Biroul de Solutionarea Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

I SC D.SRL ... a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. si a Raportului de inspectie fiscala nr.,

Prin contestatia inregistrata la AIF sub nr..... petentul sustine, ca organul fiscal a limitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoare adaugata aferenta ratelor de leasing achitate in perioada mai- noiembrie ... , pentru achzitia unui autoturism, in baza unui contract de leasing financiar , cu optiune de cumparare a bunului exprimata la data incheierii contractului si cu valoarea reziduala inclusa in ratele de leasing, fiind incalcate prevederile art. 145¹”Limitari speciale ale dreptului de deducere “ din Legea 571/2003- Codul fiscal.

De asemenea precizeaza ca la art.145¹, transmiterea folosintei bunurilor in cadrul unui contract de leasing este considerata prestare de servicii conform art.129 alin.(3) lit a) din Codul fiscal .La sfarsitul perioadei de leasing , daca locatorul finantatorul transmite locatorului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului ,

la solicitarea acestuia , operatiunea reprezinta o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul.Se considera a fi sfarsitul perioadei de leasing si data la care locatorul/ utilizatorul poate opta pentru cumparea bunului inainte de sfarsitul perioadei de leasing , dar nu mai devreme de 12 luni .Punctele si din contractul nr..... respecta Legea leasingului nr.51/1997, puncte decisive in decizia luata de inspectorii din cadrul AIFIn ceea ce priveste valoarea reziduala , conform art.6 din Legea 51/1997 , contractul de leasing trebuie sa cuprinda “ valoare reziduala a bunului convenita de parti , cand este cazul “

Societatea isi intemeiaza contestatia in baza prevederilor Legii 51/1997 si ale Legii 571/2003, solicitand admiterea contestatiei si anulara Deciziei nr.....

II.Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție fiscală nr. in referatul cu propuneri de soluționare considera ca sumele stabilite suplimentar sunt legale deoarece utilizarea autoturismului nu se incareaza la exceptiile prevazute de ART.145¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, pentru activitatea desfasurata de societate – cresterea animalelor si comerț cu ridicata.

Organul de inspecție fiscală mentioneaza si Circulara ANAF nr.341061/15.05.2009 care aduce clarificari in vederea aplicarii unitare a prevederilor OUG 34/2009 .

III.Luand in considerare constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia, de deductibilitatea TVA aferent ratelor de leasing pentru achizitia unui autoturism in baza unui contract de leasing, in conditiile in care utilizatorul a optat irevocabil pentru achizitia bunului de la data incheierii contractului.

In fapt, prin Decizia de impunere nr..... organele de inspecție fiscală au stabilit la control o diferenta TVA in suma de lei provenita din neacordarea dreptului de deducere pentru ratele de leasing achitate in perioada mai – noiembrie pentru achizitia unui autoturism, in baza unui contract de leasing financiar , cu optiune de cumparare a bunului exprimata de la data incheierii contractului si cu valoarea reziduala inclusa in ratele de leasing fiind incalcate prevederile art.145¹

“Limitari speciale ale dreptului de deducere “ din Legea 571 nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Perioada verificata :.....

In drept spetei ii sunt aplicabile prevederile Ordonatei Guvernului nr.51/1997 si ale Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru a analiza natura contractului de leasing se retin cateva din caracteristicile acestui tip de contract desprinse din doctrina in materie de contracte:

Contractul de leasing este un contract *sinalagmatic* (bilateral), întrucât da nastere la obligatii reciproce între cele doua parti contractante; astfel, locatorul/finantatorul se obliga sa asigure utilizatorului folosinta pentru o perioada determinata de timp a bunului dat în leasing, iar utilizatorul se obliga sa plateasca locatorului/finantatorului rata de leasing.

Contractul de leasing este un contract *cu titlu oneros* întrucât ambele parti contractante urmaresc un interes patrimonial.Locatorul/finantatorul primeste periodic de la utilizator sume de bani cu titlu de rata de leasing, la care își adauga un comision si o dobânda sau un beneficiu [art. 2 lit.d) din lege], iar utilizatorul beneficiaza de folosinta bunului pe toata perioada derularii contractului, **cu posibilitatea ca la sfârșitul acestuia sa opteze pentru achizitionarea bunului , pentru prelungirea contractului sau pentru restituirea bunului.**

Leasingul este un contract *comutativ*, întrucât existenta si întinderea prestatiiilor la care partile s-au obligat nu depind de hazard, fiind strict stipulate prin lege respectiv prin Ordonanta Guvernului nr. 51/1997) si prin conventia partilor.

Contractul de leasing este un contract *numit* (tipic), întrucât în prezent este expres reglementat de legislatia în vigoare în tara noastra, ceea ce înseamna ca unui asemenea contract **i se vor aplica regulile prevazute de O.G. nr. 51/1997** republicata iar în subsidiar, regulile comune în materie de contracte.Aceasta lege speciala nu este aplicabila altor tipuri de contracte cum ar fi contracte de vanzare cumparare, contracte cu plata in rate, etc., ci numai contractelor de leasing prevazute limitativ de acest act normativ ale carui dispozitii deroga de la cadrul general.

Contractul de leasing este un contract *cu executare succesiva*, întrucât din însasi definitia data de lege rezulta ca dreptul de folosinta se transmite pentru o perioadă determinată de timp contra unei plăți periodice, denumită rată de leasing (art. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997). Prin urmare, finantatorul/locatorul asigura utilizatorului folosinta bunului dat în leasing, pâna la încetarea contractului, iar rata de leasing, se plateste periodic.

Astfel, de pilda, art. 6 alin.(1) si (2) din OG 51/1997 arata principalele elemente care nu trebuie sa lipseasca dintr-un contract de leasing si anume :

(1) Contractul de leasing trebuie să cuprindă, pe lângă părțile contractante, cel

puțin următoarele elemente:

- a) clauza privind definirea contractului de leasing ca leasing financiar sau operațional;
- b) denumirea bunului care face obiectul contractului de leasing și caracteristicile de identificare a acestuia;
- c) valoarea ratelor de leasing și termenul de plată a acestora;
- d) perioada de utilizare în sistem de leasing a bunului;
- e) clauza privind obligația asigurării bunului;
- f) valoarea totală a contractului de leasing.

(2) Contractul de leasing financiar trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la alin. (1), următoarele:

- a) valoarea de intrare a bunului;
- b) valoarea reziduală a bunului convenită de părți, când este cazul;
- c) valoarea avansului;
- d) rata de leasing.

Potrivit prevederilor art.10 din OG nr. 51/1997 utilizatorul se obliga să achite toate sumele datorate conform contractului de leasing - rate de leasing, asigurări, impozite, taxe - în cuantumul și la termenele menționate în contract;

Contractul de leasing este un contract *consensual*, simpla manifestare de vointa a partilor fiind suficienta pentru formarea consimtamântului în mod valabil. Sub aspect probatoriu însă, precum și pentru opozabilitatea față de terți, forma scrisă a contractului de leasing este obligatorie, necesitatea unui înscris (*instrumentum*) care să constate existența contractului, rezultând fără echivoc din prevederile legale.

Astfel , definitia legala a operatiunii de leasing este data de art. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 privind operatiunile de leasing si societatile de leasing, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia aceasta este operatiunea “ prin care o parte, denumită locator/finanțator, transmite pentru o perioadă determinată dreptul de folosință asupra unui bun, al cărui proprietar este, celeilalte părți, denumită locatar/utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plăți periodice, denumită rată de leasing, iar la sfârșitul perioadei de leasing locatorul/finanțatorul se obligă să respecte dreptul de opțiune al locatarului/utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de leasing fără a schimba natura leasingului ori de a înceta raporturile contractuale. Locatarul/utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dar nu mai devreme de 12 luni, dacă părțile convin astfel și dacă achită toate obligațiile asumate prin contract.”

Din analiza articolului invocat rezulta ca dreptul de optiune al utilizatorului determina natura contractului de leasing in sensul ca la sfarsitul contractului / inainte de sfarsitul contractului de leasing dar nu mai devreme de 12 luni utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului , pentru prelungirea contractului , ori de a înceta raporturile contractuale.

Natura legala a dreptului de optiune rezulta si din prevederile art. 9 lit d din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 privind operatiunile de leasing si societatile de leasing, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

Locatorul/finantatorul se obliga:

d) sa respecte dreptul de optiune al utilizatorului, care consta în posibilitatea de a opta pentru prelungirea contractului sau pentru achiziționarea ori restituirea bunului;

La dosarul contestatiei petentul depune in copie Contractul -cadru de leasing financiar nr....., Contractul de leasing financiar nr..... care constituie parte integranta a Contractului cadru si copii de pe facturile fiscale nr....., FF nr., FF nr....., FF nr..... , FF nr....., FF nr....., FF nr.....

Se retine ca prin contracul de leasing anexat la dosarul cauzei , la capitolul” Cumpararea bunului de catre utilizator .Transferul dreptului de proprietate “ punctele si la capitolul”Renuntarea la contract “ punctul se prevede :

Capitolul” Cumpararea bunului de catre utilizator .Transferul dreptului de proprietate “

Pct..... Partile au agreeat expres ca la expirarea duratei leasingului **utilizatorul se obliga irevocabil sa cumpere bunul.**

Pct..... **Transferul proprietatii bunului va fi considerat realizat automat numai in momentul in care utilizatorul a platit si finantatorul a primit in contul sau urmatoarele sume :** i) ratele de leasing , datorate conform Anexei - Graficul de plati inclusiv valoarea reziduala (daca e cazul) ;ii) orice sume facturate si neplatite la data expirarii contractului ,iii) toate costurile asociate transferului dreptului de proprietate (stingere din arhiva electronica , taxe de procesare ; iv alte sume stipulate contractual si/sau datorate prin aplicarea legii.Contractul de leasing nu se va considera incetat fara ca utilizatorul sa isi fi achitat integral obligatiile ce decurg din contract sau prevederile legale.

Pct..... Utilizatorul va avea dreptul de a dobandi proprietatea asupra bunului inainte de expirarea duratei leasing-ului dar nu mai devreme de 12 luni de la data

semnării contractului , cu o notificare prealabilă de o luna adresată finanțatorului , sub condiția ca utilizatorul să fi creditat contul finanțatorului cu soldul valorii finanțate , plus sumele descrise la pct..... (ii-iv și)

**Capitolul”Renunțarea la contract “
pct..... (.....) Utilizatorul nu are dreptul să renunțe la contract după efectuarea de către finanțator a oricărei plăți către furnizor”**

Din analiza clauzelor specificate mai sus , se constată că **utilizatorul și-a manifestat opțiunea de a achiziționa bunul de la data încheierii contractului , fără să aibă dreptul de renunțare la contract.**

În conformitate cu prevederile art. 128 alin. (1) și (3) și 129 alin. (1) și (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ,cu modificările și completările ulterioare se stipulează:

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;

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 referitor la art.129 stipulează :

7. (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.[.....]**

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține ca **din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată** în cazul în care opțiunea de cumpărare a bunului de care locatar/utilizator se exercită înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, **se considera ca nu a mai avut loc o operațiune de leasing ci o livrare de bunuri de la data la care bunul a fost pus la dispoziția utilizatorului.**

Asa cum am specificat mai sus, petentul și-a exercitat opțiunea de a cumpăra irevocabil bunul la data încheierii contractului respectiv, înainte de derularea celor 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing fapt pentru care **nu a mai avut loc o operațiune de leasing** care să încadreze în excepția de la art.128 și se considera a fi o livrare de bunuri de la data **la care bunul a fost pus la dispoziția utilizatorului adică**

În această situație sunt aplicabile prevederile art. 145¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în care se stipulează :

ART. 145¹”Limitari 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.

Art.145¹ a fost introdus de art.32 din Ordonanța Guvernului nr.34 din 11 aprilie 2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar fiscale, în Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit acestor prevederi imperative ale legii nu se deduce taxa pe valoare adăugată aferentă achizițiilor aflate în proprietatea sau folosința persoanei impozabile 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 cu excepțiile citate mai sus. Aceste prevederi se vor aplica în perioada 1 mai 2009 – 31 decembrie 2010.

În același sens este dată și Circulara ANAF nr.341061/15.05.2009 cu privire la aplicarea unitară a prevederilor privind limitările speciale ale dreptului de deducere.

Biroul soluționare contestații reține ca achiziționarea autoturismului în baza Contractului -cadru de leasing financiar nr..... nu se încadrează în excepțiile prevăzute de art. 145¹”Limitări speciale ale dreptului de deducere “din Codul fiscal, societatea desfășurând activitatea de creșterea animalelor și comerț cu ridicata, fapt pentru care taxa pe valoare adăugată în suma de lei din facturile achitate în perioada mai – noiembrie nu este deductibilă.

Referitor la mențiunea făcută de petenta cu privire la faptul că punctele ... și din Contractul -cadru de leasing financiar nr..... respecta Legea 51/1997 nu poate duce la soluționarea favorabilă a contestației **deoarece din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată operațiunea se consideră a fi o livrare de bunuri de la data la care bunul a fost pus la dispoziția utilizatorului.**

Totodată facem precizarea că organul de inspecție fiscală în calitate de tert nu a intervenit în voința părților și nu a schimbat natura contractului.

Prin urmare, **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de lei reprezentând TVA, în conformitate cu pct.12.1 Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală(R) aprobate prin Ordinul nr. 519/2005 :**

Pct. 12.1. “Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

Cu privire la majorările de întârziere aferente organul de soluționare a

contestatiei retine ca stabilirea majorarilor de intarziere aferente TVA in suma de lei in sarcina petentei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul . Intrucat in sarcina petentei a fost retinut ca datorat debitul de natura TVA in suma de lei, aceasta datoreaza si majorarile de intarziere aferente.

Prin urmare contestatia va fi respinsa si pentru acest capat de cerere reprezentand majorari de intarziere aferente TVA in suma de lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art .129 si 145¹ din *Legea 571/2003 privind Codul fiscal* , coroborate cu art. 205, art.206 , art.209, art 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala ,cu modificarile si completarile ulterioare,

Directorul Coordonator al Directiei Generale a Finantelor Publice

DECIDE:

Art. 1 Respingerea ca neintemeiata a contestatiei SC D. SRLimpotriva Deciziei de impunere nr. pentru suma lei reprezentand:

- lei TVA,
- lei majorari de intarziere TVA

Art.2Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul..... in termen de 6 luni de la comunicare.

Director Coordonator,

.....

.....