



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Natională de Administrare Fiscală Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel: +0250 737777
Fax: +0250 737620
e-mail: date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. X din2012

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC X SRL, cu sediul in Loc. Rm.Valcea, CUI X, J38/X/2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. X din2012.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de **SC X SRL** cu contestație formulata impotriva Deciziei de impunere nr.F-VL X.2011 si a Raportului de Inspectie Fiscala nr.FVL - X.2011 înregistrată sub nr. X /....2012.

Contestația are ca obiect suma de **X lei**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare din totalul sumei solicitate de X lei.

Actele administrativ fiscale atacate au fost comunicate societatii la data de2012 conform semnaturii de primire existentă pe recomandata nr. X...2011, iar contestația este semnată de reprezentantul legal al SC X SRL si este confirmată cu ștampila societății.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală astfel ca sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea fiind competentă să soluționeze contestația formulată de SC X SRL, pentru suma totala de X lei.

Procedura legala fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-au constatat următoarele:

A. Petenta arata ca prin solutia de respingere la rambursare a TVA in suma de X s-a apreciat ca societatea a incalcat prevederile legale aplicabile in speta si anume art 145[^]1 alin. 1 si alin. 2 din Legea nr. 571/2003 si a pct. 7 alin. 3 din HG 44/2004 privind normele de aplicare.

Petenta apreciaza ca retinerile organului de verificare nu sunt conforme cu realitatea, bazandu-se pe o interpretare gresita a inscrisurilor verificate dar si pe aplicarea gresita a dispozitiilor legale.

Petenta arata ca la momentul inspectiei nu detinea doua autoturisme de lux in proprietate asa cum au retinut organele de control, intrucat primul autoturism achizitionat a fost restituit vanzatorului cu titlu de avans intr-un contract de leasing financiar tip Buy-Back .

Contestatoarea considera ca perioada foarte scurta intre momentul achizitionarii noului autoturism si cel al vanzarii vechiului autoturism se datoreaza modalitatilor de semnare a respectivelor contracte intre parti, motiv pentru care nu considera ca detine doua autovehicule in patrimoniu in acelasi timp.

Asadar, petenta apreciaza ca a respectat intrutotul dispozitiile legale in materie respectiv art.145, 145¹ si 146 din Codul Fiscal, si pe cale de consecinta se incadreaza la exceptia prevazuta la alin. (1) ale aceluiasi act normativ sens in care a procedat la exercitarea dreptului de deducere.

Fata de aceste argumente, petenta solicita admiterea contestatiei si desfiintarea in parte a actelor atacate, cu consecinta admiterii la rambursare a sumei de X lei.

B. Din actele administrativ fiscale contestate se rețin următoarele:

SC X SRL, avind sediul in Loc.Rm.Valcea, str.X nr. X bloc X sc X, apt.X jud.Valcea, este inregistrata la ORC sub nr. J38/X/2010, are CUI nr. X, iar obiectul de activitate il reprezinta conform cod CAEN 5610 "restaurante ".

Societatea are ca asociat unic si administrator pe d-na XX si a facut obiectul unei inspectii fiscale in baza decontului de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare intocmit pentru luna septembrie 2011, inregistrat la AFP Rm.Valcea sub numarul PDF_X-X-2011/....2011, ale caror constatari s-au materializat prin raportul de inspectie fiscala nr.F VL X/....2011 si Decizia de impunere nr.F VL X/ ...2011 din care rezulta urmatoarele :

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA, a fost verificata în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, a HG 44/2004 privind normele de aplicare a Legii 571/2003, pentru perioada 01.01.2011 - 30.09.2011, *cand societatea a desfasurat activitate de vanzare cu amanuntul de produse alimentare*, constatindu-se urmatoarele :

In perioada verificata societatea a evidentiat in jurnalul pentru vanzari si respectiv cumparari si in decontul de TVA, TVA colectata aferenta vanzarilor de marfuri alimentare si nealimentare și a produselor de panificatie, precum si aferenta veniturilor din inchirierile de spatii in suma de **X lei** si TVA deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si prestari servicii, in suma de **X lei**.

Astfel, suma ce putea fi solicitata la rambursare (conform inscrisurilor) de catre societate este de **X lei** (X TVA deductibila - X TVA colectata) .

Urmare verificarii efectuate s-a constatat ca societatea a dedus din facturile aferente a doua contracte de leasing financiar o TVA in suma de X lei.

In ceea ce priveste contractele de leasing s-au constatat urmatoarele :

B.1. Societatea a avut in derulare contractul de leasing financiar emis sub numarul **X X/ ...2010** incheiat cu SC XX IFN SA pentru un autovehicul nou marca X CDI 4M L Limuzina, pe o perioada de 60 luni si cu o valoare reziduala platibila la sfarsitul contractului in suma de X euro.

De asemenea, urmare a modificarii datelor din contract in ceea ce priveste **perioada de finantare** au fost emise catre utilizator la data de **30.09.2011** urmatoarele documente :

- **factura X** din 30.09.2011 pentru taxa aferenta modificarilor din contract si din care a fost dedusa TVA in suma de X lei ;
- **factura X** din 30.09.2011 pentru asigurarea CASCO cu TVA aferenta de X lei;
- **factura X** din 30.09.2011 pentru penalitati fara TVA ;
- **factura X** din 30.09.2011 pentru restul de rate neajunse la scadenta (de la nr.13 la nr.60) cu o TVA dedusa in suma de X lei.
- **factura X** din 30.09.2011 pentru valoarea reziduala- TVA dedusa X lei.

Astfel organele de inspectie fiscala au constatat că inainte de sfarsitul perioadei de leasing, a avut loc transferul de proprietate asupra bunului, iar valoarea de transfer a cuprins suma ratelor neajunse la scadenta precum si celelalte cheltuieli determinate de modificarea termenilor initiali ai contractului.

Valoarea la care s-a facut transferul a fost de X lei iar taxa dedusa de operatorul economic aferenta acestuia a fost de **X lei** ($X + X + X + X$), s-a facut cu incalcarea prevederilor art.145 alin (1) si alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si a pct. 7 alin.(3) din HG 44/2004 in situatia primului contract de leasing.

Prin urmare, organele de verificare au stabilit ca in cazul acestui contract de leasing, a carui finalitate a avut loc inainte de sfarsitul perioadei contractuale, mai precis inaintea derularii a cel putin a 12 luni consecutive de la data inceperii contractului de leasing (04.10.2010-30.09.2011), nu se mai poate considera ca a avut loc o operatiune de leasing **ci o livrare de bunuri**, situatie in care se aplica prevederile referitoare la *limitari speciale ale dreptului de deducere*.

B.2. In luna septembrie 2011, operatorul economic incheie un nou contract de leasing financiar sub numarul **X Y** cu aceiasi societate de leasing respectiv SC XX SA **pentru un autovehicul nou** marca X model X pe o perioada de 60 luni si cu o valoare reziduala platibila la sfarsitul contractului in suma de X euro .

Astfel, SC XX SA a emis doua facturi dupa cum urmeaza :

- **factura nr. X** din 30.09.2011 - aferenta comisionului de administrare, pentru care operatorul economic a dedus o taxa in suma de X lei ;
- **factura nr. X** din 30.09.2011- aferenta avansului platit, pentru care operatorul economic a dedus o TVA in suma de X lei

Prin urmare, societatea a dedus o taxa aferenta celor doua facturi in suma de **X lei** ($X + X$).

Astfel s-a constatat ca la data de 30.09.2011 societatea detinea in patrimoniu 2 autovehicule - situate in categoria de lux- din care unul in proprietate (conform contract 1) si unul facand obiectul unui contract de leasing financiar (conform contract 2).

Avind in vedere domeniul de activitate reprezentativ al agentului economic, acela de vanzare cu amanuntul de produse alimentare, activitate pentru care acesta utilizeaza deja un autovehicul specializat, in speta autoutilitara XX, organul de control a apreciat ca desfasurarea activitatii nu este conditionata de achizitionarea mai multor autoturisme.

Drept urmare, s-a conchis ca operatorul economic nu justifica necesitatea utilizarii celui de-al doilea autoturism de lux in scopul operatiunilor sale taxabile fiind incalcate prevederile art.145 alin(2) lit. a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, s-a stabilit ca societatea nu beneficiaza de drept de deducere al taxei pe valoare adaugata in suma de X lei fiind incalcate prevederilor art.145 alin (1) si alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si a pct. 7 alin.(3) din HG 44/2004 in situatia primului contract de leasing, precum si ale art.145 alin(2) lit (a) din acelasi act normativ, pentru cel de-al doilea contract.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata, este legal datorata de **SC X SRL**.

1. Referitor la taxa pe valoare adaugata in suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de solutionare se pot pronunta asupra dreptului de deducere a TVA in suma de X lei care provine din plata anticipata a ratelor de leasing pentru un autoturism marca X urmare modificarilor intervenite in cadrul perioadei de finantare, in conditiile in care din constatarile efectuate de organele de inspectie fiscala si din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta daca optiunea de cumparare a bunului de catre petenta s-a exercitat inainte sau dupa derularea a 12 luni consecutive de la data inceperii contractului de leasing.

In fapt,

Societatea a incheiat cu SC XX SA contractul de leasing financiar emis sub numarul **X/04.10.2010** pentru un autovehicul nou marca X, pe o perioada de 60 luni si cu o valoare reziduala platibila la sfarsitul contractului in suma de X euro .

Potrivit Protocolului de predare-primire, predarea autoturismului de catre dealerul SC YI SRL, catre SC X SRL, a avut loc la data de 11.10.2010.

Potrivit celor consemnate in raportul de inspectie fiscala nr.FVL- X/...2011, in perioada ianuarie -septembrie 2011 finantatorul a emis facturi pentru ratele 4-12. Totodata, ca urmare a modificarii datelor din contract, in ceea ce priveste perioada de finantare, SC XX SA a emis la data de **30.09.2011** urmatoarele documente :

- **factura nr. X** din 30.09.2011 - pentru taxa modificare contract ;
- **factura nr. X** din 30.09.2011 - pentru asigurare CASCO ;
- **factura nr. X** din 30.09.2011 - pentru penalitati conform contract ;
- **factura nr. X** din 30.09.2011 - rata 13 (aceasta cuprinzand ca urmare a modificarii contractului toate ratele neajunse la scadenta conform contractului initial incheiat pe 60 luni)
- **factura nr. X/30.09.2011** - vanzare auto (valoarea reziduala) ;

Din cumulul acestor documente a rezultat faptul ca **SC XX SRL** a inregistrat in jurnalul de cumparari o TVA deductibila , aferenta acestor facturi in suma de **X lei** iar valoarea la care s-a facut transferul a fost in suma de X lei.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca a avut loc un transfer de proprietate asupra bunului inainte de sfarsitul perioadei de leasing, iar taxa dedusa in suma de **X lei** aferenta valorii de transfer asa cum este definita de punctul 7 alin. (3) din HG 44/2004, emis in aplicarea art.129 din Legea 571/2003, nu este deductibila, deoarece aceasta reprezinta taxa dedusa aferenta achizitiei unui vehicul pentru care in conformitate cu prevederile art.145¹ alin.(1) si alin.(2) din Legea 571/2003 , pe perioada 01.01.2011 - 30.09.2011 exista limitare speciala a dreptului de deducere.

În drept, dispozitiile *Ordonanței Guvernului nr.51/1997 privind " operațiunile de leasing și societățile de leasing "* cu modificările si completările ulterioare, care precizează:

"ART. 1

(1) Prezenta ordonanță se aplică operațiunilor de leasing 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 **utilizator**, la solicitarea acesteia, contra unei plăți periodice, denumită rată de leasing, iar la sfârșitul perioadei de leasing, locatorul/finanatorul se obligă să respecte dreptul de opțiune al utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de leasing ori de a înceta raporturile contractuale.

Utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dacă părțile convin astfel și dacă utilizatorul achită toate obligațiile asumate prin contract.

ART. 6

(1) Contractul de leasing trebuie sa cuprinda, pe lângă partile contractante, cel puțin urmatoarele elemente:

a) clauza privind definirea contractului de leasing ca leasing financiar sau operational;

b) denumirea bunului care face obiectul contractului de leasing si caracteristicile de identificare a acestuia;

c) valoarea exacta a sumelor ratelor lunare de leasing si data exacta de plata a acestora;

d) perioada de utilizare în sistem de leasing a bunului;

e) clauza privind obligatia asigurarii bunului;

f) valoarea totala a contractului de leasing.

(2) Contractul de leasing financiar trebuie sa cuprinda, pe lânga elementele prevazute la alin. (1), urmatoarele:

- a) valoarea de intrare a bunului;
- b) valoarea reziduala a bunului convenit de parti, când este cazul;
- c) valoarea avansului;
- d) rata de leasing."

Fata de prevederile legale mai sus mentionate rezulta ca in speta, o operatiune de leasing este definita prin aceea ca o parte, denumită **locator/finanțator**, transmite pentru o perioadă determinată dreptul de folosință asupra unui bun al cărui proprietar este, celeilalte părți denumită **utilizator**, la solicitarea acesteia, contra unei plăți periodice, denumită rată de leasing, iar la sfârșitul perioadei de leasing, locatorul/finantatorul se obligă să respecte dreptul de opțiune al utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de leasing ori de a înceta raporturile contractuale.

Utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dacă părțile convin astfel și dacă utilizatorul achită toate obligațiile asumate prin contract.

Contractul de leasing trebuie sa cuprinda, pe lânga partile contractante, o serie de elemente obligatorii prevazute in mod expres de lege printre care valoarea exacta a sumelor ratelor lunare de leasing si data exacta de plata a acestora; perioada de utilizare în sistem de leasing a bunului; valoarea de intrare a bunului; valoarea reziduala a bunului convenit de parti, dupa caz; valoarea avansului respectiv rata de leasing.

Totodata, **Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare**, la art.129 alin.3, incadreaza distinct transmiterea folosintei bunurilor din cadrul unui contract de leasing in categoria prestarilor de servicii , astfel :

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

(2) Atunci când o persoana impozabila care actioneaza în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se considera ca a primit si a prestat ea însasi serviciile respective.

(3) Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau **transmiterea folosintei bunurilor în cadrul unui contract de leasing**;

Pct. 7 alin (3) din HGR 44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, emis in aplicarea dispozitiilor art.129 alin (3) expliciteaza transmiterea folosintei bunurilor în cadrul unui contract de leasing astfel:

" (3) *Transmiterea folosintei bunurilor în cadrul unui contract de leasing este considerata prestare de servicii conform **art. 129** alin. (3) lit. a) din Codul fiscal.*

La sfârșitul perioadei de leasing, dacă locatorul/finantatorul transfera locatarului/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 sfârșitul perioadei de leasing si data la care locatarul/utilizatorul poate opta pentru cumpararea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dar nu mai devreme de 12 luni, situatie în care **valoarea de transfer va cuprinde si suma ratelor care nu au mai ajuns la scadenta, inclusiv toate cheltuielile accesorii facturate odata cu rata de leasing.**

Daca optiunea de cumparare a bunului de catre locatar/utilizator se exercita înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, respectiv data de la care bunul este pus la dispozitia locatarului/utilizatorului, se considera ca nu a mai avut loc o operatiune de leasing, ci o livrare de bunuri la data la care bunul a fost pus la dispozitia locatarului/utilizatorului.

Daca în cursul derularii unui contract de leasing financiar intervine o cesiune între utilizatori cu acceptul locatorului/finantatorului sau o cesiune a contractului de leasing financiar prin care se schimba locatorul/finantatorul, operatiunea nu constituie livrare de bunuri, considerându-se ca persoana care preia contractul de leasing continua persoana cedentului.

Operatiunea este considerata în continuare prestare de servicii, persoana care preia contractul de leasing având aceleasi obligatii ca si cedentul în ceea ce priveste taxa."

Potrivit prevederilor legale sus-mentionate se retine ca închirierea de bunuri sau **transmiterea folosintei bunurilor în cadrul unui contract de leasing** reprezinta prestare de serviciu pana la data cand are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunului, cu urmatoarele particularitati :

1) daca, la sfârșitul perioadei de leasing, dar nu mai devreme de 12 luni, locatorul/finantatorul transfera locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului, la solicitarea acestuia, operatiunea reprezinta o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul care va cuprinde si suma ratelor care nu au mai ajuns la scadenta, inclusiv toate cheltuielile accesorii facturate odata cu rata de leasing.

2) daca optiunea de cumparare a bunului de catre locatar/utilizator se exercita înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, respectiv data de la care bunul este pus la dispozitia locatarului/utilizatorului, se considera ca nu a mai avut loc o operatiune de leasing, ci o livrare de bunuri la data la care bunul a fost pus la dispozitia locatarului/utilizatorului.

În cauza sunt aplicabile si dispozitiile **OUG nr. 34/2009** astfel cum au fost modificate prin OUG nr. 117/ 2010 privind modificarea si completarea Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal si reglementarea unor masuri financiar - fiscale, la art. 32 pct. 10 precizandu-se urmatoarele : " Dupa articolul 145 se introduce un nou articol, articolul 145¹ "**Limitari speciale ale dreptului de deducere**", care prevede :

"ART. 145¹

(1) În 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, incluzând 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 în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile, **cu exceptia vehiculelor care se înscriu în 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 vânzari 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 închirierea catre alte persoane, instruirea de catre scolile de soferi, **transmiterea folosintei în cadrul unui contract de leasing financiar sau operational;**

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzarii.

(2) *Prin achizitie de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpararea unui vehicul din România, importul sau achizitia intracomunitara a vehiculului.*

(3) Prevederile alin. (1) si (2) nu se aplica pentru avansurile care au fost achitate înainte de data de 1 mai 2009 pentru valoarea totala sau partiala a vehiculelor rutiere motorizate, daca livrarea acestora intervine dupa data de 1 mai 2009 inclusiv.

(4) Prevederile prezentului articol se aplica pâna la data de 31 decembrie 2010 inclusiv.

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 si art. 146 - 147¹."

Coroborand dispozițiile legale invocate, se reține că utilizatorii vehiculelor rutiere motorizate cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri beneficiaza de dreptul de deducere a TVA pentru ratele de leasing achitate societatilor de leasing pe perioada derularii contractelor de leasing, întrucât acestea reprezinta, din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata, pana la finele contractului de leasing, o prestare de servicii.

Totodata, operatorii economici beneficiaza de drept de deducere a taxei aferente achizitiei acestor categorii de vehicule utilizate exclusiv pentru **transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii**.

În ceea ce priveste operatiunile de leasing in situatia in care la sfârșitul perioadei de leasing, locatorul/finantatorul transfera locatarului /utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului, la solicitarea acestuia, operatiunea reprezinta o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul (valoarea reziduala) .

Coroborand dispozitiile legale mai sus mentionate se retine ca, **se considera sfârșitul perioadei de leasing data la care locatarul/utilizatorul opteaza pentru cumpararea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dar nu mai devreme de 12 luni.**

Astfel, daca optiunea de cumparare a bunului de catre locatar/utilizator se exercita înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, se considera ca nu a mai avut loc o operatiune de leasing, ci o livrare de bunuri de la data de la care bunul este pus la dispozitia locatarului/utilizatorului.

Totodata, daca optiunea de cumparare a bunului de catre locatar/utilizator se exercita dupa derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, dar înainte de sfârșitul perioadei de leasing, se considera ca are loc o livrare de bunuri la valoarea la care se face transferul, valoare ce include si ratele care nu au ajuns la scadenta.

Astfel, raportat la situatia de fapt prezentata, *rezulta ca din momentul inchiderii contractului de leasing de catre SC X SRL, aceasta isi pierde calitatea de beneficiar al unui drept de folosinta acordat de locator si dobandeste **calitatea de cumparator (proprietar)** al bunului.*

Din situatia de fapt prezentata rezulta ca, contractul de leasing a fost incheiat intre parti la data de 04.10.2010 sub numarul X, bunul a fost predat petentei la data de 11.10.2010, iar valoarea de transfer a fost facturata la data de 30.09.2011.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca nu este deductibila TVA aferenta valorii de transfer constituita din *suma ratelor care nu au mai ajuns la scadenta, inclusiv toate cheltuielile accesorii facturate odata cu rata de leasing, avand in vedere ca "in perioada 01.01-30.09.2011, finantatorul a facturat petentei rata 4-12 conform contractului."*

Din contractul de leasing financiar nr. X din 04.10.2010, in forma existenta in copie la dosarul cauzei, la pct.2.2. se stipuleaza ca : "Vehiculul va fi achizitionat de catre locator, la cererea expresa a utilizatorului, de la X SRL, denumita in continuare <furnizor > " .

Copia contractului existenta la dosarul cauzei, reprezinta insa un extras din acesta, in care nu apar stipulate conditiile de incetare respectiv modificare a conditiilor de finantare, sau reziliere a acestuia.

Mai mult decat atat, asa cum rezulta din prevederile pct.2.2 din contractul anexat in copie la dosarul cauzei, petenta avea posibilitatea sa achizitioneze autovehiculul in baza unei "cereri exprese" formulate de aceasta, neanexata la dosarul cauzei si neanalizata de organele de inspectie fiscala.

In lipsa acestor informatii, organele de solutionare se afla in imposibilitatea de a se pronunta daca petenta a optat pentru cumparea bunului, in calitate de utilizator a acestuia, înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, apreciind ca aceasta optiune nu poate coincide cu data facturarii valorii de transfer a bunului, respectiv 30.09.2011.

Drept urmare, organele de solutionare apreciaza ca in justificarea masurii dispuse de neacordare a dreptului de deducere a taxei pe valare adaugata in suma X

lei aferenta valorii de transfer , organele de inspectie fiscala nu au analizat daca petenta a indeplinit sau nu conditia de a opta pentru achizitia bunului inainte sau dupa derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing.

Avand in vedere prevederea expresa a legii fiscale , care se refera la un termen exprimat in luni, sunt aplicabile prevederile art.101 alin (3) (4) si (5) din Codul de procedura civila care mentioneaza :

" (3)Termenele statornicite pe ani, luni sau saptamâni se sfârșesc în ziua anului, lunii sau saptamânii corespunzatoare zilei de plecare.

(4)Termenul care, începând la 29, 30 sau 31 ale lunii, se sfârșeste într-o luna care nu are o asemenea zi, se va socoti împlinit în ziua cea din urma a lunii.

(5)Termenul care se sfârșeste într-o zi de sarbatoare legala, sau când serviciul este suspendat, se va prelungi pâna la sfârșitul primei zile de lucru urmatoare".

Totodata, in ceea ce priveste sustinerea petentei potrivit careia si-a exercitat dreptul de deducere prevazut de art 145 alin (2) din Legea 571/2003, in sensul ca a utilizat autovehicolul in realizarea de operatiuni taxabile se retin urmatoarele :*

Potrivit notei explicative date in fata organelor de inspectie fiscala de administratorul societatii d-na XX, la data de 14.12.2011, existenta in copie la dosarul cauzei, aceasta declara ca " autoturismul a fost la dispozitia directorului general de la data achizitiei pana la data vanzarii si a fost folosit exclusiv in interesul societatii, conform foilor de parcurs din care rezulta ca s-a deplasat zilnic, societatea avand puncte de lucru in diverse zone ale municipiului . Au fost efectuate deplasari in diverse zone ale tarii, fiind vandut in octombrie 2011. "

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-VL X/...2011 nu se face insa nici o mentiune relativ la aceste explicatii date de administratorul societatii privind utilizarea autoturismului in scopul operatiunilor taxabile, precum si relativ la documentele specificate de acesta.

Totodata, din constatările efectuate nu rezulta ca s-au solicitat si alte documente din care sa rezulte ca autoturismul a fost sau nu utilizat exclusiv pentru transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii.

In consecinta, organele de solutionare apreciaza ca prin constatările efectuate, organele de inspectie fiscala nu au stabilit situatia de fapt fiscala a petentei neuzitand de toate mijloacele de proba prevazute la art.48 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, astfel incat masura dispusa de neacordare a dreptului de deducere a TVA in suma de X lei sa fie justificata.

Mai mult decat atat prevederile OMFP nr. 972/ 2006 privind aprobarea formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala", pct. 22.1.2 si pct. 2.1.3 din Instructiunile de completare a formularului, precizeaza urmatoarele :

"Punctul 2.1.2 : se vor inscrie detaliat si in clar modul in care contribuabilul a efectuat si a inregistrat o operatiune patrimoniala, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influenta fiscala si tratamentul fiscal aplicat de acesta,

precum si prezentarea consecintelor fiscale. Motivul de fapt se va scrie atat pentru obligatia fiscala principala, cat si pentru accesoriile calculate pentru acesta.

Punctul 2.1.3 : se va inscrie detaliat si clar incadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va inscrie atat pentru obligatia fiscala principala, cat si pentru accesoriile calculate la aceasta."

Ori ca si consecinta fiscala a faptei constatate, organele de sinpectie fiscala nu au prezentat in clar operatiunea economica desfasurata de petenta ce a fost intemeiata pe text si articol de lege ca si diferenta suplimentara reprezentand TVA in suma de X lei.

Din cele de mai sus se retine ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia precizarii, in decizia de impunere, care reprezinta titlul de creanta susceptibil de a fi contestat, fapta constatata aferenta temeiului de drept in vigoare aferent fiecarei perioade fiscale.

Astfel, fata de cele de mai sus si raportat la dispozitiile art. 213 alin. (1) din OG 92/ 2003 rep. privind Codul de procedura fiscala, care stipuleaza ca : "In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal (...)" si avand in vedere considerentele prezentate anterior, organele de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra legalitatii stabilirii taxei pe valoarea adaugata in suma de 48.832 lei.

Drept urmare, se impune desfiintarea in parte a CAP.2, pct. 2.1.1., 2.1.2 si 2.1.3 din Decizia de impunere F-VL nr. X/ ...2011 - taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si CAP. III- Taxa pe valoarea adaugata din raportul de inspectie fiscala nr. F-VL X/ ...2011 si refacerea acestora cu aplicarea dispozitiilor art.216 alin (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care mentioneaza :

"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

In concluzie, avand in vedere situatia de fapt si de drept organele de solutionare se afla in imposibilitatea de a se pronunta daca petenta beneficiaza sau nu de dreptul de deducere a taxei aferenta valorii de transfer a autoturismului in cauza, in suma de X lei, motiv pentru care va dispune desfiintarea in parte a Deciziei de impunere nr. F-VL X din ...2011, pentru pct. 2.2.1 lit.a), cu aplicarea dispozitiilor art. 216 alin. (3) din OG 92/ 2003 rep privind Codul de procedura fiscala.

2. Referitor la taxa pe valoare adaugata in suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia, de drept de deducere a TVA provenita din achizitionarea unui autovehicul nou in sistem de

leasing, in conditiile in care operatorul economic mai detine in proprietate un autoturism cu caracteristici similare.

In fapt,

Societatea a incheiat cu SC XX SA contractul de leasing financiar emis sub numarul **X/30.09.2011** pentru un autovehicul **nou** marca X L, pe o perioada de 60 luni si cu o valoare reziduala platibila la sfarsitul contractului in suma de X euro.

Astfel, finantatorul SC XX SA a emis urmatoarele documente :

- **factura nr. X** din 30.09.2011 - pentru taxa mentenanta ;
- **factura nr. X** din 30.09.2011 - pentru avans achizitie autovehicul ;

Din aceste documente, **SC X SRL** a inregistrat **TVA deductibila** in suma de **X lei** .

Inspectia fiscala a constatat ca exercitarea dreptului de deducere pentru suma acest autoturism nu este justificata, deoarece la data de **30.09.2011**, la dispozitia societatii se aflau concomitent doua autoturisme de lux, din care unul in proprietate iar celalalt facand obiectul unui contract de leasing.

Astfel , in raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca pentru necesitatile administrative, operatorul economic avea in proprietate un autovehicul specializat - X, activitatea desfasurata de agentul economic ***fiind aceea de vanzare cu amanuntul de produse alimentare.***

Astfel, organul de control a apreciat ca operatorul economic nu justifica necesitatea utilizarii celui de al doilea autoturism de lux in scopul operatiunilor sale taxabile, incalcandu-se astfel prevederile art.145 alin (2) lit a) din Legea 571/2003, modificata.

Societatea a formulat contestatie sustinand ca operatiunea de leasing in discutie reprezinta o prestare de serviciu si potrivit legii se incadreaza in exceptiile prevazute la art.145 ^1 alin.1 lit.c din Codul fiscal si deci ***achiziția autovehiculului in cauza este destinata utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile***, pentru care ar trebui să beneficieze de drept de deducere a taxei pe valoare adaugata .

În drept, in justificarea masurii dispuse s-au avut in vedere dispozitiile ART. 145 alin (2) lit a) unde se stipuleaza :

" Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere :

[...]

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

a) operatiuni taxabile "

Potrivit prevederilor legale precizate anterior, se reține că un contribuabil are dreptul să deducă taxă pe valoarea adăugată aferentă achizitiilor daca acestea sunt **destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile** .

Raportat la dispozițiile articolul 145¹ "**Limitari speciale ale dreptului de deducere**" din Legea 571/2003 rep privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se retine că, 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 anumitor categorii de vehicule printre care și cele a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar sau operational** precum și cele utilizate exclusiv pentru transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității.

Față de situația de fapt prezentată rezultă că pentru a beneficia de drept de deducere a taxei în suma de X lei, petenta nu trebuia să dețină în proprietate sau în folosință și un alt vehicul cu aceleași caracteristici.

Astfel, în luna septembrie potrivit contractului de leasing X/30.09.2011 societatea a achiziționat autoturismul X L, deducând TVA în suma de X lei.

Totodată, în luna septembrie petenta mai deținea în proprietate și autoturismul X Limuzina, pe care potrivit susținerilor din contestația formulată a fost restituit vânzătorului prin factura X/24.10.2011.

Asadar, cum luna octombrie 2011, excede perioade supuse verificării, iar în luna septembrie petenta deținea în proprietate un autoturism și în folosință un alt autoturism cu aceleași caracteristici, se retine că aceasta nu poate beneficia de drept de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă achiziției autoturismului X L.

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia, *achiziția autovehiculului în cauză este destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile*, pentru care ar trebui să beneficieze de drept de deducere a taxei pe valoare adăugată, aceasta nu poate fi primită de organele de soluționare deoarece nu s-au prezentat cu ocazia formulării contestației, acte sau documente justificative privind utilizarea autoturismului în scopul operațiunilor taxabile.

Mai mult decât atât, potrivit situației de fapt prezentate, rezultă că petenta mai deține în proprietate un autovehicul marca X utilizat de aceasta în activitatea curentă pentru aprovizionarea cu marfă, potrivit obiectului de activitate desfășurat în perioada supusă verificării.

Pentru activitatea de bază cea de "**vanzare cu amanuntul de produse alimentare**", achiziția a doua autoturisme de lux nu se justifică, atâta timp cât din construcție acestea sunt destinate numai transportului de persoane, iar petenta deține un vehicul specializat pe care îl utilizează deja în acest sens.

Astfel, organul de soluționare apreciază că nu este suficientă aprecierea petentei că a utilizat *cele două autovehicule " în interes de serviciu "* ca și scop comercial, dat fiind faptul că nu o susține cu material probator.

In concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept în mod legal, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu poate beneficia de drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de X lei aferentă avansului achitat contestația aparând ca neintemeiată.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211, art.216 alin.(1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare se:

DECIDE

Art.1 Respingerea contestației formulată de **SC X SRL**, ca neintemeiată pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată .

Art.2.Desființarea în parte a deciziei de impunere nr. F-VL X/ ...2011 CAP. 2, pct. 2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 - taxa pe valoarea adăugată și CAP. III - taxa pe valoarea adăugată din raportul de inspecție fiscală nr. F-VL X/ ...2011 pentru suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 180 de zile de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,