

## DECIZIA NR. 844/2014

privind solutionarea contestatiei formulata de catre  
S.C. X S.R.L.  
inregistrata la D.G.R.F.P. ...., sub nr. .... /09.09.2013.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice ..... prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P..... Activitatea de Inspecție Fiscala prin adresa nr..... din 05.09.2013, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice ..... sub nr. .... /09.09.2013 cu privire la contestatia formulata de catre S.C. X S.R.L. cu domiciliul fiscal în municipiul ....., str....., nr....., ap....., jud....., avind nr. de inregistrate la Registrul Comertului ..... /..... /2006 si C.I.F.....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul D.G.F.P ..... Activitatea de Inspecție Fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .... /30.07.2013 precum si impotriva Raportului de inspectie fiscală nr..... /30.07.2013.

S.C. X S.R.L. contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .... /30.07.2013 prin care a fost stabilita suplimentar de plata suma de..... lei reprezentind TVA, dobanzi de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.

Suma contestata reprezinta:

- ..... lei TVA suplimentar de plata.
- ..... lei dobanzi de intarziere aferente TVA.
- ..... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

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 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .... /30.07.2013 prin remiterea sub semnatura in data de 05.08.2013 si de data inregistrarii la registratura D.G.R.F.P ..... , A.J.F.P. .... , Inspecție Fiscala a acesteia, respectiv data de 03.09.2013, conform stampilei unitatii respective.

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

I. S.C. X S.R.L, contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .... /30.07.2013 si anume suma de ..... lei reprezentind TVA stabilita suplimentar de plata, dobanzi de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.

Contestatoarea precizeaza urmatoarele:

In urma inspectiei fiscale efectuate de catre organul de inspectie fiscala in ceea ce priveste TVA s-a procedat la reincadrarea Contractului de leasing nr ..... /17.05.2010 incheiat intre petenta si X SA in contract de vanzare cu plata in rate

cu toate consecințele ce decurg de aici: neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru sumele înscrise în facturile fiscale emise de către furnizorul respectiv pe numele S.C. X S.R.L.

Contractul de leasing financiar ...../17.05.2010 are ca obiect dreptul de folosință asupra bunului marca..... este încheiat pe o perioadă de ..... de luni. În contractul respectiv se stabilește prețul, avansul, valoarea finanțată, valoarea reziduală și modalitatea ei de plată, rata de leasing și modul de plată, precum și taxa de administrare.

În ceea ce privește reîncaadrarea contractului de leasing în contract de vânzare – cumpărare cu plată în rate, contestatoarea precizează următoarele:

- dreptul de proprietate al bunului – în cazul contractului de leasing acesta rămâne locatorului/finanțator, cedându-se utilizatorului doar dreptul de folosință împreună cu toate riscurile și obligațiile independente de achitarea sau nu a valorii reziduale (în conformitate cu prevederile art 9, lit c din OG 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing) în cadrul contractului de vânzare – cumpărare cu plată în rate dreptul de proprietate asupra bunului și toate riscurile sunt transferate către cumpărător. Contractul nr ...../17.05.2010 respectă această cerință a leasingului.

- o altă diferență între cele două tipuri de contracte vizează dreptul de opțiune. Astfel în cazul contractului de vânzare cumpărare cu plată în rate, odată cu achitarea ultimei rate bunul intră automat în proprietatea deplină a cumpărătorului. În cazul contractului de leasing după achitarea tuturor obligațiilor, locatorul trebuie să respecte opțiunea utilizatorului, situație pe care, de asemenea o regăsim în cazul de față.

- natura juridică a plăților – este o altă diferență majoră între cele două tipuri de contracte. astfel: în cazul contractului de vânzare – cumpărare cu plată în rate – ratele au rolul de plată a prețului bunului. În cazul contractului de leasing ratele nu reprezintă plată prețului, ci plată contravalorii dreptului de folosință. Și acest aspect al leasingului este respectat în cadrul contractului de leasing nr ...../2010.

- în cazul contractului de vânzare – cumpărare durata contractului este mult mai scurtă, urmărindu-se doar facilitatea achiziției, pe când în cazul contractului de leasing financiar durata acestuia este mai mare – condiția impusă de lege pentru un contract de leasing este ca acesta să fie încheiat pe o perioadă de minim ..... luni. În cazul de față contractul nr ...../2010 este încheiat pe o durată de ..... de luni.

- în caz de neplată a ratelor de leasing de către utilizator timp de 2 luni consecutiv finanțatorul are dreptul de a rezilia contractul. Această reglementare nu se regăsește în cazul contractului de vânzare cumpărare cu plată în rate.

- esența leasingului din punct de vedere economic este aceea că finanțatorul transmite utilizatorului în schimbul unei plăți dreptul de a utiliza un bun și nu de a-l cumpăra așa cum se întâmplă în cazul contractului de vânzare cumpărare cu plată în rate. Doar după achitarea integrală a ratelor de leasing dar nu mai devreme de ..... luni utilizatorul poate cumpăra bunul contra unei sume de bani – valoare reziduală. Trebuie precizat faptul că în cazul leasingului financiar valoarea reziduală este o sumă simbolică.

- din punct de vedere al asigurărilor în contractul de leasing beneficiar al asigurării este finanțatorul și nu utilizatorul care are doar obligația de a achita această asigurare în beneficiul locatorului, situație total diferită față de contractul de vânzare – cumpărare. Și această condiție este respectată în contractul de leasing nr ...../2010.

- contractul de leasing cuprinde anumite elemente specifice, elemente pe care contractul de vânzare cumpărare nu le are: respectiv rata de leasing, valoare reziduală, succesiunea drepturilor de folosință și de cumpărare. Toate aceste elemente se regăsesc în contractul de leasing nr ...../2010.

- contractul de leasing financiar este definit la art 7, punctul 7 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- în ceea ce privește valoarea reziduală art 2 lit c) din OG 51/1997 o definește doar

„valoarea la care dupa achitarea de catre utilizator a tuturor ratelor de leasing prevazute in contract, precum si a tuturor celorlalte sume datorate se face transferul dreptului de proprietate. si este stabilita de partile contractante”. Momentul achitarii acestei valori reziduale nu are relevanta si nu este stabilit expres de catre legiuitor, fiind lasata la aprecierea partilor alegerea acestui moment si modalitatea de plata a valorii reziduale. Legiuitorul stabileste clar doar faptul ca la aceasta valoare se va face transferul proprietatii dupa ce obligatiile asumate sunt indeplinite. Indeplinirea obligatiilor contractuale asumate au ca efect transferul dreptului de proprietate si nu achitarea valorii reziduale. Chiar daca utilizatorul achita valoarea reziduala fara indeplinirea celorlalte obligatii asumate, dreptul de proprietate nu se transfera.

In ceea ce priveste motivele de fapt inscrise in Raportul de inspectie fiscala intocmit de catre organele de inspectie fiscala, contestatoarea considera ca sunt neintemeiate din urmatoarele motive:

- organul de inspectie fiscala afirma ca „inca de la incheierea acestuia (contract de leasing) contribuabilul a optat pentru ca valoarea reziduala de ..... euro sa fie inclusa in rate”. Aceasta apreciere este irelevantă atata vreme cat nu exista dispozitie legala care sa interzica acest lucru.

- organul de inspectie fiscala afirma ca „la sfarsitul contractului de leasing utilizatorul nu mai poate sa-si exercite optiunea de a cumpara bunul”. Petenta arata ca art 1 din OG 51/1997 prevede obligatia finantatorului de a respecta dreptul de optiune al utilizatorului, drept implicit. Mai mult decat atat in completarea prevederilor art 1 din OG 51/1997 legiuitorul precizeaza ca utilizatorul poate cumpara bunul inainte de termenul stabilit in contract dar nu mai devreme de..... luni, cu conditia ca cele ..... cerinte prevazute – acordul partilor si achitarea tuturor obligatiilor – sa fie indeplinite (art 1 din OG 51/1997).

- organul de inspectie fiscala afirma ca „intrucât toata valoarea contractuala a fost achitata (inclusiv valoare reziduala) pana la sfarsitul perioadei de leasing, astfel incat S.C. X S.R.L, nu isi mai poate exercita dreptul legal de a opta daca achizitioneaza bunul la nivelul ratei reziduale, optiunea neavand obiect cuantificabil valoric. Aceasta afirmatie impune unele lamuriri: insasi legea confera dreptul achizitionarii bunului inainte de termenul stabilit prin contract dupa ..... luni de la incheierea acestuia, drept care poate lua nastere inca de la incheierea contractului, neavand nici o relevanta momentul achitarii ratei reziduale atata vreme cat in acceptiune legiuitorului aceasta este doar o valoare la care se face transferul. Transferul dreptului de proprietate se face dupa achitarea de catre utilizator a tuturor ratelor de leasing prevazute in contract, precum si a tuturor celorlalte sume datorate.

- afirmatia organului de inspectie fiscala conform careia „la sfarsitul perioadei contractuale nu mai exista valoare reziduala” o apreciem gresita. Faptul ca la sfarsitul perioadei de leasing avem o rata reziduala achitata nu inseamna ca aceasta nu mai exista ci ca este o rata reziduala achitata.

II. Din raportul de inspectie fiscala nr...../30.07.2013 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .... /30.07.2013 cu privire la suma de ..... lei reprezentind TVA stabilita suplimentar de plata, contestata de catre S.C. X S.R.L, rezulta urmatoarele:

S.C. X S.R.L inregistreaza in patrimoniu achizitia unui autoturism..... in urma incheierii contractului de leasing financiar ...../17.05.2010, cu SC X SA .....

Din analiza conditiilor economice de leasing, litera ....., ..... a contractului de leasing financiar mai sus mentionat, referitor la valoarea reziduala, organul de inspectie fiscala a constatat ca SC X SRL ..... a optat la data incheierii contractului ca valoarea reziduala in suma de ..... Euro sa fie achitata cu fiecare rata de leasing si cu aceiasi

periodicitate.

Conform prevederilor art 1 din OG 51/1997 "locatorul, 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/finantatorul 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 ..... luni, dacă părțile convin astfel și dacă achită toate obligațiile asumate prin contract."

Intrucat S.C. X S.R.L opteaza la data perfectarii contractului de leasing sa achizitioneze bunul pus la dispozitie de SC X SA ....., prin includerea valorii reziduale in rata, rezulta ca la sfarsitul contractului de leasing utilizatorul nu mai poate sa-si exercite optiunea de a cumpara bunul, de a prelungi contractul de leasing fara a schimba natura leasingului ori de a inceta raporturile contractuale. Aceasta intrucat toata valoarea contractului a fost achitata (inclusiv valoarea reziduala) pana la sfarsitul perioadei de leasing, astfel incat S.C. X S.R.L nu isi mai poate exercita dreptul legal de a opta daca achizitioneaza bunul la nivelul valorii reziduale, optiunea neavand obiect cuantificabil valoric.

Mai mult, conform prevederilor art. 2, alin 1 lit c din OG 51/1997 privind operatiunile de leasing si societatile de leasing, legiuitorul stipuleaza ca valoarea reziduala reprezinta valoarea la care, dupa achitarea de catre utilizator a tuturor ratelor de leasing prevazute in contract, precum si a tuturor celorlalte sume datorate conform contractului, se face transferul dreptului de proprietate asupra bunului catre locatar/utilizator. Ea este stabilita de partile contractante. Acest deziderat legislativ nu poate sa fie realizat in fapt, intrucat conform conditiilor inscrise in contractul incheiat cu SC X SA ....., la sfarsitul perioadei contractuale nu mai exista valoare reziduala.

Contractul incheiat de S.C. X S.R.L cu SC X SA ..... este un contract de vanzare – cumparare cu plata in rate, iar suma achitata de catre petenta in perioada 01.03.2011 – 31.12.2012 este in contul bunului pentru care a optat sa-l achizitioneze la inceputul perioadei contractuale.

Organul de inspectie fiscala apreciaza ca acest contract nu indeplineste conditiile legale aplicabile societatiilor de leasing. Acestui contract ii sunt aplicabile prevederile art. 128, alin. 3 lit a, art. 134<sup>1</sup>, alin. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct 7 alin 3 titlul VI din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Intrucat bunul achizitionat nu se incadreaza in limitarile prevazute la art. 145<sup>1</sup> alin (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare S.C. X S.R.L nu are drept de deducere a TVA pentru sumele inscrise in facturile fiscale emise de societatea furnizoare a bunului.

III. Luand in considerare constatările organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Referitor la sumele de ..... lei reprezentind TVA stabilita suplimentar de plata, dobanzi de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de..... lei, mentionam ca acestea au fost stabilite de catre organul de inspectie fiscala urmare a reincadrării Contractului de leasing nr...../17.05.2010 incheiat intre petenta si SC X SA in contract de vanzare cumparare cu plata in rate.

In ceea ce priveste TVA in suma de ..... lei inscrisa in facturile emise de catre SC X SA emise in baza contractului de leasing financiar ...../17.05.2010 **D.G.R.F.P ..... Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii in ceea ce priveste TVA aferenta acestora.**

In fapt, urmare a verificarii din punct de vedere fiscal a perioadei 01.03.2011 - 31.12.2012, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in suma de ..... lei, suma inscrisa in facturile emise de catre SC X SA in baza contractului de leasing financiar ...../17.05.2010 avind ca obiect achizitia unui un autoturism..... considerand ca respectivul contract de leasing financiar este un contract de vanzare cumparare cu plata in rate.

S.C. X S.R.L contesta reincadrarea efectuata de organul de inspectie fiscala a contractului de leasing financiar nr...../17.05.2010 incheiat de aceasta cu X SA intr-un contract de vanzare-cumparare cu plata in rate, respectiv neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru sumele inscrise in facturile fiscale emise de societatea de leasing in perioada verificata, precum si a accesoriilor care decurg din acesta reincadrare.

In sustinerea contestatiei se aduc urmatoarele considerente de fapt si de drept:

Intre contractele de leasing si contractele de vanzare - cumparare cu plata in rate exista urmatoarele deosebiri:

- referitor la dreptul de dispozitie, in cazul contractului de leasing acesta ramane locatorului / finantator, cedandu-se utilizatorului doar dreptul de folosinta impreuna cu toate riscurile si obligatiile independent de achitarea sau nu a valorii reziduale.

In cazul contractului de vanzare —cumparare cu plata in rate dreptul de dispozitie asupra bunului si toate riscurile sunt transferate catre cumparator.

- in ceea ce priveste dreptul de optiune, petenta sustine ca in cazul contractului de vanzare-cumparare cu plata in rate, odata cu achitarea ultimei rate, bunul intra automat in proprietatea deplina a cumparatorului, iar in cazul contractului de leasing, dupa achitarea tuturor obligatiilor, locatorul finantator trebuie sa respecte optiunea utilizatorului.

- referitor la natura juridica a platilor, petenta sustine ca exista o diferenta majora intre cele doua tipuri de contracte. In cadrul contractului de vanzare – cumparare cu plata in rate, rata este contravaloarea pretului bunului, iar in cazul leasingului, reprezinta plata contravalorii dreptului de folosinta.

- referitor la durata contractului in cazul vanzarii-cumpararii cu plata in rate aceasta este mult mai scurta, urmarindu-se doar facilitarea achizitiei, pe cand in cazul contractului de leasing financiar durata acestuia este mai mare — conditia impusa de lege pentru ca un contract sa poata fi considerat contract de leasing este aceea ca durata pentru care se incheie contractul sa fie de minim 12 luni. In cazul de fata, contractul de leasing este incheiat pe o durata de ..... de luni – clauza prevazuta in contractul de leasing ...../2010 la lit..... (.....) - indeplinindu-se astfel si aceasta cerinta legala.

- in caz de neplata a ratelor de leasing de catre utilizator timp de .... (.....) luni consecutiv — finantatorul are dreptul de a rezilia contractul, potrivit dispozitiilor legale in materie, pe cand in cazul contractului de vanzare-cumparare cu plata in rate aceasta reglementare nu se regaseste.

- contestatoarea precizeaza ca esential este faptul ca leasingul transmite prin contractul incheiat locatarului utilizator, in schimbul unei plati sau serii de plati dreptul de a utiliza un bun - si nu de a-l cumpara asa cum se intampla in cazul contractului de vanzare-cumparare cu plata in rate. Doar dupa achitarea integrala a ratelor de leasing ( ce asigura

folosinta) in termenul convenit de parti — dar nu mai devreme de 12 luni, utilizatorul poate cumpara bunul contra unei sume de bani — valoarea reziduala.

- in contractul de leasing se regasesc anumite elemente specifice, elemente pe care contractul de vanzare cumparare nu le are, respectiv: rata de leasing, valoare reziduala, succesiunea drepturilor de folosinta si de cumparare — fiecare dintre aceste elemente avand anumite efecte juridice.

In ceea ce priveste elementele contractului de leasing financiar contestatoarea sustine urmatoarele:

- contractul de leasing ce face obiectul prezentei contestatii indeplineste cel putin una din conditii mentionate la art. 7 pct.7 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare

- valoarea reziduala prevazuta de art 2 lit c) al OG 51/1997 care o defineste, precizeaza ca valoarea reziduala reprezinta doar "valoarea la care, dupa achitarea de catre utilizator a tuturor ratelor de leasing prevazute in contract , precum si a tuturor celorlalte sume datorate conform contractului, se face transferul dreptului de proprietate asupra bunului catre utilizator "este stabilita de partile contractante". Momentul achitarii acestei valori reziduale nu are relevanta si nu este stabilit expres de catre legiuitor, fiind lasata la aprecierea partilor alegerea acestui moment si modalitatea de plata a valorii reziduale (art. 6 pct (3) OG 51/1997); legiuitorul stabileste clar doar faptul ca la aceasta valoare (reziduala) se va face transferul proprietatii dupa ce obligatiile asumate sunt indeplinite. Indeplinirea obligatiilor contractuale asumate in totalitatea lor - au ca efect transferul dreptului de proprietate (iar acest transfer se va face la valoarea reziduala stabilita) si nu achitarea valorii reziduale. Chiar daca utilizatorul achita valoarea reziduala ( oricand doreste): fara indeplinirea celorlalte obligatii asumate, dreptul de proprietate nu se transfera.

In speta sunt aplicabile prevederile:

- art. 1 din OG nr 51/1997 privind operatiunile de leasing si societățile de leasing cu modificarile si completarile ulterioare, unde se prevede:

*“finantatorul, 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/finantatorul se obligă să respecte dreptul de optiune 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 si dacă achită toate obligatiile asumate prin contract.”*

- art. 2, lit c) din OG nr 51/1997 privind operatiunile de leasing si societățile de leasing cu modificarile si completarile ulterioare, unde se prevede:

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

- art. 9, lit c) si d) din OG nr 51/1997 privind operatiunile de leasing si societățile de leasing cu modificarile si completarile ulterioare, unde se prevede:

*Locatorul/finantatorul se obligă:*

*„c) să încheie contract de leasing cu locatarul/utilizatorul si să transmită acestuia, în temeiul contractului de leasing, drepturile ce derivă din contract, cu excepția dreptului de dispozitie, fără a-si mai putea exercita acest drept pe perioada derulării contractului de leasing;*

d) 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.”

- art. 7, punctul 7 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

“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, alin 3, lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede

“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, alin 3, lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede

“(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing.”

- art. 134<sup>2</sup>, alin 1 și 2 lit e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;”

- art. 134<sup>1</sup>, alin 6, lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede

“Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al 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, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”

- art. 145<sup>1</sup>, alin 1, lit c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

*“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:*

*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 operational.*

*“Limitări speciale ale dreptului de deducere*

*Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.*

*(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:*

*e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operational;*

*” (Art. 145<sup>1</sup> a fost modificat de pct. 15 al art. I din ORDONANȚA DE URGENTĂ nr. 24 din 6 iunie 2012 publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 384 din 7 iunie 2012).*

*- punctul 7, alin 3, din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevede:*

*“Dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului către locatar/utilizator se realizează înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, se consideră că nu a mai avut loc o operațiune de leasing, ci o livrare de bunuri la data la care bunul a fost pus la dispoziția locatarului/utilizatorului.”*

Din prevederile legale enunțate se retin următoarele:

În cazul contractelor de leasing 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. Valoarea 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. Locatorul/finanțatorul se obligă să încheie contract de leasing cu locatarul/utilizatorul și să transmită acestuia, în temeiul contractului de leasing, drepturile ce derivă din contract, cu excepția dreptului de dispoziție, fără a-și mai putea exercita acest drept pe perioada derulării contractului de leasing și 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.

Dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului către locatar/utilizator se realizează înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de



leasing, se consideră că nu a mai avut loc o operațiune de leasing, ci o livrare de bunuri la data la care bunul a fost pus la dispoziția locatarului/utilizatorului

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 este considerată livrare de bunuri în ceea ce privește TVA.

Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al 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, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.

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 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 operational. Începând cu luna iunie 2012 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice cu excepția vehiculelor utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operational.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Conform Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectie fiscală nr ...../30.07.2013 s-a stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. sumele de ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, dobanzi de întârziere în suma de ..... lei și penalități de întârziere în suma de ..... lei ca urmare a reincadrării contractului de leasing nr ...../17.05.2010 încheiat între societatea de mai sus și X SA în contract de vânzare cu plată în rate.

S.C. X S.R.L. contestă reincadrarea efectuată de organul de inspectie fiscală a contractului de leasing financiar nr ...../17.05.2010 încheiat de aceasta cu SC X SA într-un contract de vânzare-cumpărare cu plată în rate, respectiv neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru sumele înscrise în facturile fiscale emise de societatea de leasing în perioada verificată, precum și a accesoriilor care decurg din acesta reincadrare. Contractul de leasing de mai sus conține toate elementele legale care să-i confere acestuia conținutul unui contract de leasing.

Urmare a analizei documentelor existente la dosarul cauzei precum și a prevederilor legale invocate de către organul de inspectie fiscală și de către contestatorem se rețin următoarele:

S.C. X S.R.L. încheie cu SC X SA contractul de leasing financiar nr ...../17.05.2010. Obiectul contractului este finanțarea achiziției unui autoturism..... Pretul contractului este de ..... euro + TVA. Avansul este prevăzut în suma de ..... euro +TVA, valoarea finanțată este de ..... euro + TVA, iar valoarea reziduală

este de ..... euro +TVA. Durata leasingului este de ..... de luni, iar modul de plata al acestuia este lunar. Valoarea reziduala se achita odata cu fiecare rata de leasing si cu aceeași periodicitate.

Deoarece contractul nr ...../17.05.2010 incheiat de catre petenta cu SC X SA îndeplineste cel puțin una dintre condițiile prevăzute la art. 7, punctul 7 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se reține faptul că respectivul contract reprezintă un contract de leasing financiar.

Conform punctul 7, alin 3, din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, „Dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului către locatar/utilizator se realizează înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, se consideră că nu a mai avut loc o operațiune de leasing, ci o livrare de bunuri la data la care bunul a fost pus la dispoziția locatarului/utilizatorului.” Din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr ...../30.07.2013 nu reiese faptul că transferul dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul contractului de mai sus (automobil) s-a efectuat înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing.

Deasemenea din contestația depusă de către petenta reiese faptul că beneficiar al asigurării bunului care face obiectul contractului de mai sus este SC X SA, iar SC X SRL are doar obligația de a achita contravaloarea asigurării în beneficiul respectivei societăți comerciale.

Din analiza contractului de mai sus se reține faptul că acesta respectă condițiile prevăzute la art. 9, lit c) și d) din OG nr 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing cu modificările și completările ulterioare.

Din punct de vedere al TVA la finalizarea contractului de leasing are loc o livrare de bunuri, valoarea la care se face transferul fiind valoarea reziduală. Întrucât societatea de leasing a inclus în valoarea ratei de leasing și valoarea reziduală, conform prevederilor art 134<sup>2</sup>, alin 2, lit b) din legea 57/2003 privind Codul Fiscal plățile reprezentând valoare reziduală inclusă în rata de leasing reprezintă plăți parțiale a contravalorii bunurilor efectuate înainte de livrarea acestora care din punct de vedere al TVA reprezintă avansuri.

Astfel pentru contravaloarea ratei de leasing plătită în perioada supusă verificării contestația beneficiază de drept de deducere a TVA, aceasta reprezentând o prestație de servicii, motiv pentru care urmează a se admite contestația pentru TVA în suma de ..... lei.

Din analiza Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr...../30.07.2013 reiese faptul că SC X SRL nu a dedus TVA aferentă valorii reziduale incluse în rata de leasing.

Având în vedere cele de mai sus, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod eronat în baza prevederilor art 11, alin 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare au reînscris contractul de leasing nr ...../17.05.2010 încheiat de către SC X SRL cu SC X SA într-un contract de vânzare cumpărare cu plată în rate.

Consecința acestei reînscrisi eronate a contractului de leasing nr ...../17.05.2010 în contract de vânzare cumpărare pentru SC X SRL a fost stabilirea nelegală a unei TVA suplimentare de plată în suma de ..... lei.

Prin urmare se va admite cererea contestatoarei privind desfiintarea in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../30.07.2013 pentru suma de ..... lei reprezentind TVA stabilita suplimentar de plata.

In ceea ce priveste accesoriile aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

Conform Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....../30.07.2013 organele de inspectie fiscala au calculat pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de..... lei, accesorii dupa cum urmeaza:

- dobanzi de intarziere ..... lei
- penalitati de intarziere ..... lei.

Dobanzile de intarziere in valoare de ..... lei si penalitatile de intarziere in valoare de ..... lei au fost stabilite in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Avand in vedere ca dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie a fost admisa contestatia cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in valoare de..... lei, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" se va admite contestatia si cu privire la dobanzile de intarziere in valoare de ..... lei si penalitatile de intarziere in valoare de ..... lei.

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

## DECIDE

Admiterea contestatiei formulata de SC X SRL inregistrata la D.G.R.F.P ..... sub nr ...../09.09.2013, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr ...../30.07.2013 cu privire la sumele de ..... lei reprezentind TVA, dobanzi de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei aferente debitului stabilit suplimentar de plata.

Anuleaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..... nr ...../30.07.2013 cu privire la sumele de:

- ..... lei reprezentind TVA,
- ..... lei reprezentand dobanzi de intarziere aferente TVA
- ..... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ....., in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ.