



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Direcția generală legislație Cod fiscal

Nr./.....2012

Către Direcția generală a finanțelor publice a județului

I.În vederea aplicării unitare a prevederilor fiscale care au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2012 referitoare la achiziția de vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului 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 și de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, vă comunicăm următoarele precizări:

A. În ceea ce privește TVA:

Referitor la aplicabilitatea prevederilor privind limitările speciale ale dreptului de deducere:

Potrivit art. I pct. 57 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 145¹ intitulat "*Limitări speciale ale dreptului de deducere*" din Codul fiscal, a fost modificat în sensul trecerii de la limitarea totală la limitarea parțială în procent de 50% a deducerii taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de vehicule cu o greutate sub 3500 kg având maximum 9 scaune de pasageri destinate exclusiv transportului de persoane și a taxei aferente achizițiilor de combustibil necesar utilizării pentru vehiculele de același tip aflate în proprietatea sau în folosința persoanelor impozabile.

✓ Sfera de aplicare

Alin. (1) al art. 145¹ din Codul fiscal, prevede că limitarea dreptului de deducere se aplică numai pentru achizițiile de vehicule care sunt **destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane**, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kilograme și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului.

Prin urmare, vehiculele care prin construcție și echipare sunt destinate transportului mixt, respectiv atât transportului de persoane cât și transportului de mărfuri, cum ar fi autofurgonetele, autocamioanele,

autodubele, etc. nu intră sub incidența prevederilor care limitează deducerea TVA, chiar dacă din punct de vedere al greutateii și al numărului de locuri de pasageri s-ar situa în limitele prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal.

Același alineat (1) menționat mai sus prevede că limitarea deducerii TVA se aplică și pentru combustibilul necesar funcționării vehiculelor de același tip aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile. Prin urmare limitarea deducerii pentru combustibil se aplică și în cazul vehiculelor care sunt utilizate în cadrul unui contract de leasing, închiriere, comodat, sau orice alt tip de contract prin care bunul este pus la dispoziția unei persoane impozabile în vederea utilizării.

La alin. (2) al art. 145¹ din Codul fiscal, se precizează că prin achiziție se înțelege cumpărarea de vehicule din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculelor.

Rezultă că limitarea deducerii TVA nu se aplică și pentru prestările de servicii legate direct de vehiculele în cauză, cum ar fi serviciile de reparații și întreținere a vehiculelor sau ratele de leasing.

✓ Excepții

La alin. (1) al art. 145¹ sunt prevăzute mai multe excepții pentru care limitările speciale ale dreptului de deducere nu se aplică, pentru acestea aplicându-se regulile generale de deducere. În categoria vehiculelor exceptate de la noile reguli se înscriu: vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării, vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi, 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.

Excepțiile prevăzute la art 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal prezintă un grad de dificultate mai ridicat în ce privește încadrarea, motiv pentru care au fost elaborate norme de aplicare, respectiv pct. 45¹ din normele de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

De subliniat faptul că deși aceste vehicule sunt, așa cum am menționat mai sus, numai cele destinate exclusiv transportului de persoane, dacă ele sunt 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, vor fi exceptate de la limitarea deducerii TVA stabilită de art. 145¹.

Pentru încadrarea vehiculelor în aceste categorii exceptate nu se va analiza fiecare deplasare sau utilizare în parte, tocmai datorită faptului că legea stabilește că utilizarea trebuie să fie exclusivă pe destinațiile exceptate. Utilizarea vehiculului pentru mai multe categorii exceptate nu va anula încadrarea sa pe excepțiile prevăzute de lege. De exemplu dacă același vehicul este utilizat și de un agent de vânzări dar și pentru intervenție sau reparații, se va încadra în categoriile exceptate dacă va rezulta că nu mai este utilizat și în alte scopuri care nu se încadrează pe excepțiile prevăzute de lege.

Utilizarea exclusivă a vehiculului pe activitățile exceptate de lege va rezulta din: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada faptului că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs din care să rezulte că numai personalul calificat în aceste scopuri utilizează vehiculele în cauză, precum și orice alte dovezi suplimentare care pot fi furnizate.

Având în vedere prevederea expresă a legii care permite deducerea integrală TVA doar în cazul în care se poate dovedi utilizarea exclusivă pe categoriile exceptate, rezultă că acele vehicule care sunt parțial utilizate pentru activitățile exceptate și parțial pentru activități care nu se regăsesc pe excepțiile stipulate de lege, vor beneficia de deducerea parțială în procent de 50% a TVA potrivit art. 145¹ din Codul fiscal.

✓ **Utilizarea vehiculelor în cadrul contractelor de leasing, din perspectiva utilizatorului:**

Regimul TVA aferent operațiunilor de leasing este prezentat în detaliu la pct. 7 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI al Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“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 locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, situație în care valoarea de transfer va cuprinde și suma ratelor care nu au mai ajuns la scadență, inclusiv toate cheltuielile accesorii

facturate odată cu rata de leasing. 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. Dacă în cursul derulării unui contract de leasing financiar intervine o cesiune între utilizatori cu acceptul locatorului/finanțatorului sau o cesiune a contractului de leasing financiar prin care se schimbă locatorul/finanțatorul, operațiunea nu constituie livrare de bunuri, considerându-se că persoana care preia contractul de leasing continuă persoana cedentului. Operațiunea este considerată în continuare prestare de servicii, persoana care preia contractul de leasing având aceleași obligații ca și cedentul în ceea ce privește taxa.”

Astfel, din coroborarea prevederilor menționate mai sus cu cele ale art. 145¹ din Codul fiscal, rezultă cu claritate faptul că prevederile privind limitarea dreptului de deducere a TVA nu vor fi aplicabile pentru ratele de leasing plătite de utilizatori societăților de leasing pe perioada derulării contractelor de leasing, întrucât acestea reprezintă din punct de vedere al TVA prestări de servicii în sensul art. 129 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, dar se vor aplica pentru valoarea la care se face transferul dreptului de proprietate la sfârșitul contractului de leasing, aceasta fiind considerată o livrare de bunuri.

Subliniem faptul că potrivit pct. 7 alin. (3) din normele de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, se consideră a fi sfârșitul perioadei de leasing și data la care locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dar nu mai devreme de 12 luni. În acest context, atragem atenția că 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, situație în care prevederile privind limitarea parțială a dreptului de deducere se aplică la întreaga valoare de achiziție a vehiculului, în limitele și în condițiile prevăzute de lege.

Dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului are loc după derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, dar înainte de sfârșitul perioadei de leasing, se consideră că are loc o livrare de bunuri la valoarea la care se face transferul, valoare ce include și ratele care nu au ajuns la scadență.

În situația în care contractele prevăd că o parte din avans și/sau și o parte din rata de leasing reprezintă valoarea reziduală, și vehiculele respective sunt utilizate pentru scopuri care ar permite deducerea în proporție de 50% a TVA conform art 145¹ din Codul fiscal, și pentru aceste

părți reprezentând valoarea reziduală se va deduce TVA în proporție de 50%, exigibilitatea de taxă fiind anticipată faptului generator.

Pentru combustibilul necesar funcționării vehiculelor utilizate în cadrul unui contract de leasing se aplică limitările dreptului de deducere prevăzute de art 145¹ din Codul fiscal.

✓ **Dispoziții tranzitorii:**

Dispozițiile tranzitorii sunt cele stipulate la art. 145¹ alin. (3) din Codul fiscal, potrivit căruia „(3) *Prevederile alin. (1) și (2) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a vehiculelor rutiere motorizate, înainte de data de 1 ianuarie 2012, dacă livrarea acestora intervine după data de 1 ianuarie 2012 inclusiv.*” Rezultă că:

- În cazul în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri pentru contravaloarea integrală a vehiculelor respective înainte de 1 ianuarie 2012 nu se deduce TVA, chiar dacă livrarea acestora are loc după data de 1 ianuarie 2012;
- În cazul în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a vehiculelor respective înainte de 1 ianuarie 2012, iar livrarea acestora intervine după data de 1 ianuarie 2012, TVA va fi deductibilă în procent de 50% pentru întreaga contravaloare a vehiculelor.

✓ **Monografia contabilă**

Redăm mai jos monografia contabilă cu privire la înregistrările generate ca urmare a aplicării limitărilor speciale ale dreptului de deducere pentru achizițiile de vehicule prevăzute la art. 145¹ din Codul fiscal:

1) *În cazul achizițiilor intracomunitare de vehicule*, TVA nedeductibilă în procent de 50% este o taxă nerecuperabilă și devine parte a costului de achiziție. Pentru a reflecta în contabilitate această operațiune se efectuează următoarele înregistrări contabile:

a) dacă TVA devine exigibilă în aceeași lună în care se efectuează și recepția vehiculului

- înregistrarea TVA aferentă vehiculului (100%) ca taxa colectată și taxă deductibilă:

$$\begin{array}{ccc} 4426 & = & 4427 \\ \text{"TVA deductibilă"} & & \text{"TVA colectată"} \end{array}$$

și concomitent,

- trecerea TVA nerecuperabilă (50% din taxa aferentă vehiculului) în costul de achiziție al vehiculului la data recepției acestuia:

$$\begin{array}{ccc} 213 & = & 4426 \\ \text{"Instalații tehnice,} & & \text{"TVA deductibilă"} \\ \text{mijloace de transport,} & & \\ \text{animale și plantații"} & & \end{array}$$

b) dacă exigibilitatea TVA pentru achiziția intracomunitară și recepția vehiculului au loc în luni diferite:

b1) înregistrări care se efectuează în luna în care a intervenit exigibilitatea achiziției intracomunitare:

- înregistrarea TVA aferentă vehiculului (100%) ca taxa colectată și taxă deductibilă:

$$\begin{array}{ccc} 4426 & = & 4427 \\ \text{"TVA deductibilă"} & & \text{"TVA colectată"} \end{array}$$

și concomitent,

- înregistrarea TVA nerecuperabilă (50% din taxa aferentă vehiculului) în costul de achiziție al vehiculului:

$$\begin{array}{ccc} 231 & = & 4426 \\ \text{"Imobilizări corporale} & & \text{"TVA deductibilă"} \\ \text{în curs de execuție"} & & \end{array}$$

b2) – înregistrarea în luna în care are loc recepția bunului (ulterior lunii în care a fost declarată achiziția intracomunitară), în costul de achiziție a sumei înregistrate anterior în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”:

213	=	231
Instalații tehnice, mijloace de transport animale și plantații		„Imobilizări corporale în curs de execuție”

2. În cazul importurilor de vehicule, TVA nedeductibilă (50% din taxa aferentă vehiculului) este o taxă nerecuperabilă și devine parte a costului de achiziție. Pentru a reflecta în contabilitate această operațiune se efectuează următoarele înregistrări contabile:

- plata TVA aferente vehiculului (100%)

4426	=	512
„TVA deductibilă”		„Conturi curente la bănci”

și concomitent, cu partea de TVA nedeductibilă (50%)

-	213	=	%
			4426
	Instalații tehnice, mijloace de transport animale și plantații		„TVA deductibilă”
			404
			Furnizori de imobilizări

3. Pentru achizițiile din țară de vehicule, TVA nedeductibilă (50% din taxa aferentă vehiculului) va face parte din costul de achiziție. Pentru operațiunile de leasing, având în vedere tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA diferit față de tratamentul contabil și cel al impozitului pe profit, se va considera că pentru bunurile achiziționate în baza unui contract de leasing TVA nu va face parte din costul de achiziție al vehiculului.

✓ **Scutiri speciale aplicabile livrării vehiculelor pentru care TVA a fost nedeductibilă integral**

Conform art. 141 alin. (2) lit.g) din Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 125/2011:

„g) livrările de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, în temeiul prezentului articol, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum și livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere conform art. 145 alin. (5) lit. b) sau al limitării totale a dreptului de deducere conform art. 145¹.”

Nu pot face obiectul acestei scutiri bunurile obținute în urma unui contract de leasing și bunurile care fac obiectul limitării parțiale a dreptului de deducere în procent de 50%.

Scutirea se aplică în cazul livrării de vehicule achiziționate până la data de 31 decembrie 2011 dacă persoana impozabilă nu a dedus TVA la achiziția acestora conform art 145¹ din Codul fiscal.

✓ **Ajustări ale dreptului de deducere**

Vehiculele care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kilograme și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal dacă durata normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este egală sau mai mare de 5 ani.

În cazul în care, ulterior achiziției, vehiculele care au făcut obiectul limitării parțiale (50%) a dreptului de deducere sunt livrate în regim de taxare sau sunt utilizate exclusiv pentru activitățile exceptate de la limitarea dreptului de deducere prevăzute la art. 145¹ alin. (1) lit. a) – d) din Codul fiscal, persoana impozabilă poate ajusta taxa nededusă la momentul achiziției acestora astfel:

- dacă vehiculele sunt considerate bunuri de capital, ajustarea se efectuează în baza art. 149 alin. (4) lit.c) din Codul fiscal, în perioada fiscală în care apare modificarea de destinație și se realizează pentru taxa nededusă aferentă perioadei de ajustare (5 ani), incluzând anul în care apare această modificare. În cazul livrării, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea vehiculului respectiv;

- dacă vehiculele nu sunt considerate bunuri de capital, respectiv durata normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani, ajustarea se efectuează în baza art. 148 lit. a) din Codul fiscal, în perioada fiscală în care apare modificarea de destinație și se realizează pentru taxa nededusă aferentă valorii rămase neamortizate.

În cazul în care, ulterior achiziției, vehiculele care au făcut obiectul limitării integrale a dreptului de deducere sunt utilizate exclusiv pentru activitățile exceptate de la limitarea dreptului de deducere prevăzute la art. 145¹ alin. (1) lit. a) – d) din Codul fiscal, persoana impozabilă poate ajusta taxa nededusă la momentul achiziției acestora conform regulilor prezentate mai sus. Aceste ajustări nu pot fi aplicate pentru vehiculele al căror drept de deducere a fost limitat 100% care sunt ulterior livrate, întrucât este

obligatorie aplicarea scutirii de TVA prevăzute la art. 141 alin.(2) lit.g) din Codul fiscal

B. În ceea ce privește impozitul pe profit :

- pentru vehiculele achiziționate, pentru care TVA nedeductibilă (50% din taxa aferentă vehiculului) este o taxă nerecuperabilă și devine parte a costului de achiziție, cheltuiala cu amortizarea este deductibilă fiscal, inclusiv pentru leasingul financiar;
- în ceea ce privește deducerea cheltuielilor cu combustibilul, la determinarea profitului impozabil se deduce 50% din cheltuiala pentru combustibilii necesari funcționării vehiculelor aflate în posesia sau în folosința contribuabilului, cu excepția celor utilizate în situațiile prevăzute de lege, pentru care cheltuielile cu combustibilul sunt deductibile integral.
Pentru încadrarea vehiculelor în aceste categorii exceptate se vor utiliza aceleași reguli ca pentru limitarea TVA.

II. În aplicarea unitară a prevederilor referitoare la termenul de depunere a Declarației privind impozitul pe profit pentru anul 2011, vor fi avute în vedere următoarele:

Potrivit art. II din Ordonanța Guvernului nr. 2/2012 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, declarația anuală de impozit pe profit pentru anul 2011 se depune de toți contribuabilii, la organul fiscal competent, până la data de 25 martie 2012, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b) din Codul fiscal care depun declarația anuală de impozit pe profit pentru anul 2011 până la data de 25 februarie 2012.

Prin urmare, având în vedere faptul că, prevederile mai sus menționate, modifică doar termenul de depunere al declarației anuale de impozit pe profit:

- contribuabilii care au optat pentru definitivarea închiderii exercitiului financiar 2011 până la data de 25 februarie 2012, potrivit prevederilor art. 34 alin.(11) din Codul fiscal, în vigoare până la 31 decembrie 2011, depun declarația anuală de impozit pe profit pentru anul 2011 până la data de 25 martie 2012, **fără a avea obligația de a depune formularul 100 pentru impozitul pe profit pentru trimestrul IV al anului 2011;**
- contribuabilii care au declarat pentru trimestrul IV 2011 o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, vor efectua declararea și

plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal 2011 până
la 25 martie 2012.

**Director general,
Doru Petru DUDAȘ**