



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 49 / 2011
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. IFN S.A., din .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.908843/04.10.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de S.C. .X. IFN S.A. prin contestația înregistrată sub nr.908843/04.10.2010 și de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr..X./18.10.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.909049/20.10.2010, asupra contestației formulată de **S.C. .X. IFN S.A.**, cu sediul în .X., bulevardul X, nr.X, etaj X, X, X, sector X, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J40/X/2002, având Cod Unic de Înregistrare X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./07.09.2010 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 06.09.2010 și înregistrat sub nr..X./07.09.2010, prin care au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale accesorii de plată, respectiv majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente bazei impozabile stabilită suplimentar de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

S.C. .X. IFN S.A. figurează la poziția .X. din Anexa 2 - *Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011* din O.P.A.N.A.F nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./07.09.2010, respectiv 07.09.2010, așa cum rezultă din adresa nr..X./07.09.2010 de înaintare a titlului de creanță contestat, și de data înregistrării contestației la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Registratura generală, respectiv 01.10.2010, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. .X. IFN S.A. contestă Decizia de impunere nr..X./07.09.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./07.09.2010 de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală, solicitând anularea acestor acte administrative fiscale în ceea ce privește exonerarea de la plata taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei aferentă bunurilor ce au făcut obiectul unor contracte de leasing reziliate, care nu au putut fi recuperate, și rambursarea taxei pe valoarea adăugată plătită pentru acestea în mod conservator de societate în data de 21 mai 2010 precum și a majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru următoarele motive:

În prezentarea situației de fapt, societatea precizează că pentru desfășurarea activității sale încheie, în calitate de finanțator, contracte de leasing financiar pentru diferite tipuri de bunuri cu persoane fizice și juridice, denumite în mod legal utilizatori.

Totodată, societatea precizează că, urmare nerespectării de către utilizatori a obligațiilor de plată convenite contractual, a reziliat unele dintre contractele de leasing, situație în care utilizatorii, în temeiul clauzelor contractuale, aveau obligația de a restitui bunurile ce au făcut obiectul contractelor de leasing. Cu toate acestea, o parte dintre utilizatori nu și-au îndeplinit nici această obligație, fapt pentru care societatea a procedat la demararea executării silite împotriva acestora, dar, în ciuda măsurilor întreprinse pentru recuperarea bunurilor, în unele situații, în marea lor majoritate autoturisme, nu au putut fi recuperate.

Astfel, societatea precizează că, având în vedere practica organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește această speță, a procedat la colectarea TVA pentru ratele nefacturate, achitând TVA în sumă de .X. lei pentru autoturismele nereposedate, însă achitarea taxei pe valoarea adăugată aferentă ratelor nefacturate din contractele de leasing reziliate pentru care nu s-a intrat în posesia bunurilor la data de 21.05.2010, nu poate fi interpretată ca o acceptare expresă sau tacită a interpretării potrivit căreia sunt aplicabile în speță dispozițiile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, în sensul asimilării situației autoturismelor nerecuperate cu bunurile lipsă din gestiune, ci plata a fost făcută doar în scop conservator.

Societatea susține că actele administrative fiscale, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. IFN S.A. datorează sumele de bani achitate în mod conservator drept TVA pentru ratele nefacturate aferente contractelor de leasing financiar reziliate, calculând totodată, pentru plata cu întârziere a TVA, și majorări de întârziere în sumă de .X. lei, sunt nelegale, întrucât:

a) nu avea obligația legală de a autofactura conform art.155 alin.(2) din Codul fiscal și de a colecta TVA deoarece nu este incidentă niciuna dintre situațiile de livrare de bunuri către sine prevăzute la art.128 alin.(4) din Codul fiscal;

b) temeiul invocat de organul fiscal pentru stabilirea la plată a TVA aferentă ratelor nefacturate pentru contractele reziliate, pentru care bunurile nu au fost reposedate, a fost art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal;

c) art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal instituie o prezumție de rea credință în sarcina contribuabilului care nu a întocmit documentele contabile justificative pentru bunurile ieșite din gestiune, sancționând inexistența documentelor cu aplicarea TVA la valoarea bunurilor la fel ca în ipoteza unei livrări cu plată a acestora;

d) art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal presupune scoaterea sau neintroducerea în gestiune a unor bunuri de către contribuabil care avea obligația să le înregistreze, or, în situația în cauză, S.C. .X. IFN S.A. nu avea obligația și nici posibilitatea legală să înregistreze în propria contabilitate autoturismele deoarece din punct de vedere fiscal nu este considerat proprietarul lor, potrivit art.25 din Codul fiscal, și, în plus, normele contabile (art.19 din O.M.F.P. nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii) prevăd în mod expres că utilizatorul este cel care înregistrează în propria contabilitate bunurile;

e) potrivit art.14 și art.16 din Legea contabilității nr.82/1991, societatea are numai obligația să înregistreze în contabilitate creanțele, iar, în ceea ce privește contractele reziliate, și-a îndeplinit obligația de a înregistra în conturile de „Creanțe restante”, respectiv „Dobânzi restante”, sumele neplătite de debitorul utilizator, în conformitate cu cele precizate de Banca Națională a României prin Direcția de Reglementare și Autorizare, urmare a solicitării S.C. .X. IFN S.A. de interpretare a modalității de evidențiere în contabilitate a sumelor relative la contractele de leasing financiar încheiate;

f) luând în considerare că debitul principal, respectiv TVA corespunzătoare sumelor nefacturate pentru contractele de leasing financiar reziliate pentru care bunurile nu au putut fi recuperate, nu este datorat, în baza principiului „*accessorium sequitur principale*”, nu sunt datorate nici majorările de întârziere.

În dezvoltarea motivelor de drept, societatea susține că în cazul leasingului financiar, până la expirarea contractului de leasing, dreptul de proprietate aparține finanțatorului, utilizatorul având dreptul de a cumpăra bunul dacă își exprimă intenția, transferul operând la momentul expirării duratei contractului de leasing, astfel că, în cadrul contractului de leasing financiar nu se transmite dreptul de proprietate ci posesia, iar în momentul în care acesta este reziliat, finanțatorul trebuie să reintre în posesia bunului de la utilizator.

Societatea afirmă că, în ciuda acestui aspect, în baza prevederilor art.7 alin.(7), art.25 alin.(1) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile art.10 lit.f din Ordonanța Guvernului nr.51/1997 și ale art.320 din Ordinul B.N.R. nr.13/2008, deoarece utilizatorul posedă bunul ce face obiectul contractului de leasing, acesta are obligația de a înregistra bunul în gestiunea sa, finanțatorul întregindu-l în contabilitate doar creanța aferentă finanțării oferite utilizatorului.

De asemenea, societatea susține că, în conformitate cu art.19 alin.(1) și alin.(2) din O.M.F.P. nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, din punct de vedere contabil, bunul se află în gestiunea utilizatorului, acesta având obligația de a-l înscrie în listele sale de inventar, astfel că, în cazul în care contractul de leasing financiar este reziliat, iar finanțatorul nu poate intra în posesia respectivului bun prin sustragere de la executare de către utilizator, finanțatorul nu are nici documentele necesare și nici obligația de înregistrare a bunului în gestiunea sa și, pe cale de consecință, obligația de a-l înscrie în listele sale de gestiune.

Totodată, societatea susține că, în situația în care se consideră că imposibilitatea S.C. .X. IFN S.A. de a intra în posesia autoturismelor ce au făcut obiectul contractelor de leasing reziliate cade sub incidența art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, atunci această decizie plasează în mod inechitabil finanțatorului riscul neîndeplinirii obligațiilor fiscale de către utilizator, sens în care invocă decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-37/95 XX NV, prin care s-a statuat că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile, precum și adresa din data de 30.07.2009 a Direcției de legislație în domeniul TVA.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 06.09.2010 și înregistrat sub nr..X./07.09.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./07.09.2010 contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la S.C. .X. IFN S.A. o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată care a cuprins perioada 01.01.2008-30.09.2008 și a avut drept obiectiv soluționarea cu control ulterior a deconturilor de TVA cu sume negative cu opțiuni de rambursare aferente lunilor ianuarie 2008, februarie 2008, martie 2008, aprilie 2008, mai 2008, iunie 2008, iulie 2008 și septembrie 2008.

Urmare verificării modului de evidențiere a TVA, a modului de raportare prin deconturi privind TVA în concordanță cu evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în perioada supusă verificării, a reziliat o parte din contractele de leasing încheiate, fără însă să intre în reposesia bunurilor (autoturisme), pentru ca ulterior, aplicând prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal privind livrarea către sine, să colecteze TVA la valoarea ratelor nefacturate, respectiv:

- în luna ianuarie 2008, S.C. .X. IFN S.A. a reziliat contractul de leasing nr..X., colectând la data de 21.05.2010 TVA în sumă de .X. lei ;

- în luna februarie 2008, S.C. .X. IFN S.A. a reziliat contractele de leasing nr..X. și nr.X, colectând la data de 21.05.2010 TVA în sumă de .X. lei ;

- în luna martie 2008, S.C. .X. IFN S.A. a reziliat contractele de leasing nr..X. și nr..X., colectând la data de 21.05.2010 TVA în sumă de .X. lei ;

- în luna aprilie 2008, S.C. .X. IFN S.A. a reziliat contractul de leasing nr..X., colectând la data de 21.05.2010 TVA în sumă de .X. lei ;

- în luna mai 2008, S.C. .X. IFN S.A. a reziliat contractele de leasing nr..X. și nr..X., colectând la data de 21.05.2010 TVA în sumă de .X. lei ;

- în luna iunie 2008, S.C. .X. IFN S.A. a reziliat contractele de leasing nr..X., nr..X. și nr..X., colectând la data de 21.05.2010 TVA în sumă de .X. lei ;

- în luna iulie 2008, S.C. .X. IFN S.A. a reziliat contractele de leasing nr..X., nr..X., nr..X., nr..X. și nr..X., colectând la data de 21.05.2010 TVA în sumă de .X. lei ;

- în luna august 2008, S.C. .X. IFN S.A. a reziliat contractele de leasing nr..X. și nr..X., colectând la data de 21.05.2010 TVA în sumă de .X. lei ;

- în luna septembrie 2008, S.C. .X. IFN S.A. a reziliat contractele de leasing nr..X., nr.X, nr.X, nr.X, nr.X și nr.X, colectând la data de 21.05.2010 TVA în sumă de X lei.

Astfel, având în vedere faptul că societatea a colectat, în luna mai 2010, TVA pentru ratele nefacturate aferente contractelor de leasing reziliate în perioada ianuarie 2008 – septembrie 2008, pentru care nu a intrat în posesia bunurilor finanțate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta datorează doar majorări de întârziere la plată în sumă totală de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând obligații fiscale accesorii de plată, respectiv majorări de întârziere aferente bazei impozabile stabilită suplimentar de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. IFN S.A. datorează majorări pentru plata cu întârziere a taxei pe valoarea adăugată pe care avea obligația să o colecteze urmare a faptului că bunurile de capital ce au făcut obiectul unor contracte de leasing financiar reziliate nu au mai fost recuperate de la utilizatori, situație în care acestea intră în categoria bunurilor lipsă din gestiune fiind asimilate livrărilor efectuate cu plată.

În fapt, în perioada ianuarie 2008 – septembrie 2008, S.C. .X. IFN S.A., datorită nerespectării de către utilizatori a obligațiilor de plată convenite contractual, a reziliat o parte din contractele de leasing financiar încheiate, fără însă ca, în urma demersurilor întreprinse pentru recuperarea bunurilor (autoturisme) care au făcut obiectul acestor contracte, să reintre în posesia acestora.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, aplicând prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal privind livrarea către sine, a procedat, în data de 21.05.2010, la colectarea TVA în sumă totală de .X. lei pentru ratele nefacturate aferente contractelor de leasing financiar reziliate în perioada ianuarie 2008 – septembrie 2008. Astfel, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea datorează doar majorări de întârziere la plată în sumă totală de .X. lei.

În drept, livrarea de bunuri, ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, este reglementată la art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1):

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

iar conform alin.(3) lit.a) al aceluiași articol:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, operațiunile de leasing nu constituie livrare de bunuri, în sensul transferului dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.129 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Din coroborarea prevederilor legale citate mai sus, se reține că operațiunile de leasing au un regim fiscal diferit de cel al operațiunilor

economice uzuale, respectiv sunt considerate prestări de servicii și nu livrări de bunuri.

Totodată, potrivit art.134¹ alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(5) Prin derogare de la alin. (1), **faptul generator intervine:***

*b) **în cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesiune și arendare de bunuri, la data specificată în contract pentru efectuarea plății.”***

iar în conformitate cu art.149 din același act normativ, în care sunt stipulate prevederi referitoare la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibile în cazul bunurilor de capital, respectiv potrivit alin.(1) lit.b):

*“b) **bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane;”***

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, se reține că, din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, leasingul, indiferent dacă este de natură financiară sau operațională, **este tratat pe parcursul derulării contractului drept o prestare de servicii**, care poate fi urmată de o livrare de bunuri la momentul expirării contractului în funcție de exercitarea sau nu de către locatar/utilizator a opțiunii de cumpărare, în conformitate cu prevederile art.1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(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 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.”***

Mai mult, potrivit prevederilor legale citate, se reține că, în cazul operațiunilor de leasing, locatorul/finanțatorul, pe întreaga perioadă de derulare a contractului, este proprietarul bunului/bunurilor date în leasing,

transmițând către locatar/utilizator, pentru o perioadă de timp determinată, doar dreptul de folosință asupra acestuia/acestora, dreptul de proprietate asupra bunului/bunurilor urmând a se transfera de proprietarul de drept la locatar/utilizator doar la momentul expirării contractului de leasing, prin exercitarea de către acesta a opțiunii de cumpărare.

Deci, având în vedere cele precizate mai sus, se reține că, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată primează natura juridică a leasingului, respectiv proprietatea juridică asupra bunului/bunurilor, în timp ce, potrivit prevederilor art.25 alin.(1) din Titlul II *“Impozitul pe profit”* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *utilizatorul este tratat ca un proprietar doar din punct de vedere fiscal*, și nu și din punct de vedere juridic.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, a contestației, se reține că în perioada ianuarie 2008 - septembrie 2008, urmare nerespectării de către utilizatori a obligațiilor de plată convenite contractual, S.C. .X. IFN S.A. a reziliat o parte din contractele de leasing financiar, situație în care utilizatorii, în temeiul clauzelor contractuale, aveau obligația de a restitui bunurile ce au făcut obiectul respectivelor contracte. Cu toate acestea, o parte dintre utilizatori nu și-au îndeplinit nici această obligație, fapt pentru care societatea a procedat la demararea executării silite împotriva acestora, dar, în ciuda măsurilor întreprinse pentru recuperarea bunurilor, în marea lor majoritate autoturisme, în unele situații, nu au putut fi recuperate.

Așadar, se reține că o dată cu rezilierea contractelor de leasing acestea nu mai produc efecte, astfel că prestarea de servicii constând în transmiterea folosinței bunurilor ce au făcut obiectul acestor contracte încetează.

Totodată, având în vedere că, așa cum s-a precizat mai sus, societatea, în calitate de finanțator, este proprietarul bunurilor date în leasing, iar întrucât utilizatorii, urmare încetării relațiilor contractuale dintre părți prin reziliere unilaterală, nu și-au îndeplinit obligația contractuală de restituire a bunurilor ce au făcut obiectul respectivelor contracte, precum și faptul că, în urma demersurilor întreprinse pentru recuperarea bunurilor, S.C. .X. IFN S.A. nu a intrat în posesia acestora, în speță devin aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)."

De asemenea, potrivit pct.6 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare: **"(4) În sensul art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, casarea activelor corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art. 149 din Codul fiscal nu constituie livrare de bunuri. Se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total sau parțial și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz, fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare sau transformare.**

Deci, în conformitate cu aceste prevederi legale, bunurile constatate lipsă în gestiune, cu excepțiile prevăzute în mod expres de legiuitor la alin.(8) lit.a)-c) al art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv bunuri distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunuri pierdute sau furate, bunuri de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate, active corporale fixe casate, perisabilități, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

Prin urmare, se reține că, în situația în care bunurile de capital își încetează existența, nu mai există fizic, fără a fi casate, fiind lipsă în gestiune din alte motive decât cele prevăzute la art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, respectiv calamități naturale, cauze de forță majoră, bunuri pierdute sau furate, potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, aceasta constituie o livrare de bunuri în sensul taxei pe valoarea adăugată și trebuie colectată TVA, iar operațiunea este definită drept o *livrare către sine*, în conformitate cu art.125¹ alin.(1) pct.16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează „*livrare către sine are înțelesul prevăzut la art. 128 alin. (4)*".

Astfel, în conformitate cu prevederile art.155 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **"Persoana înregistrată conform art. 153 trebuie să autofactureze, în termenul prevăzut la alin. (1), fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii către sine."**

iar potrivit pct.70 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“70. (1) Autofactura pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine trebuie emisă numai dacă operațiunile în cauză sunt taxabile și numai în scopul taxei, fiind obligatorie menționarea următoarelor informații:

a) numărul facturii, care va fi un număr secvențial acordat în baza unei sau mai multor serii, care identifică în mod unic o factură;

b) data emiterii;

c) numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile, la rubrica furnizor;

d) pentru situațiile prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. a), c) și d) din Codul fiscal, și la prima teză a art. 129 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, la rubrica cumpărător se înscriu informațiile menționate la lit. c);

e) numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA ale beneficiarului, la rubrica cumpărător, pentru situațiile prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. b), și a doua teză a art. 129 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal;

f) denumirea și descrierea bunurilor livrate sau serviciilor prestate;

g) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa;

h) cota de taxă aplicabilă;

i) valoarea taxei colectate.

2) Informațiile din factura emisă prin autofacturare se înscriu în jurnalele pentru vânzări și sunt preluate corespunzător în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, ca taxă colectată.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, în cazul livrărilor de bunuri către sine, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au obligația să autofactureze până cel târziu în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă, numai dacă operațiunile în cauză sunt taxabile și numai în scopul taxei, iar autofactura trebuie să conțină informațiile stipulate în mod expres la pct.70 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, citat mai sus.

În același sens cu cele expuse mai sus este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat pentru o speță similară, respectiv prin adresa nr.X/24.01.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/25.01.2011, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căruia:

“[...] societatea a încadrat corect bunurile care au făcut obiectul contractelor de leasing reziliate și care nu au mai fost recuperate de la utilizatori, în categoria bunurilor lipsă în gestiune, care potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, sunt asimilate livrărilor efectuate cu plată, pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește, momentul la care aceste bunuri de capital sunt considerate bunuri lipsă în gestiunea locatorului/finanțatorului, în sensul art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, pentru care societatea [...] avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată, [...] se reține relevant pentru situația de fapt, din punct de vedere al colectării taxei pe valoarea adăugată, termenul limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator.

Prin urmare, [...], în situația în care utilizatorul nu a restituit bunul, societatea [...] avea obligația la expirarea termenului limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, să aplice prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal privind livrarea către sine și să emită o autofaktură, potrivit dispozițiilor art.155 alin.(2) din Codul fiscal și pct.70 alin.(1) din Norme, [...].

Pentru bunurile care fac obiectul contractelor de leasing reziliate dar pentru care nu s-au încheiat procedurile de recuperare, [...] se aplică de asemenea prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, potrivit cărora, așa cum am menționat mai sus, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin.(8) lit.a) – c).

Prin urmare și pentru această situație în care utilizatorul nu a restituit bunul la expirarea termenului limită prevăzut în contract pentru restituirea acestuia, [...] societatea avea obligația la expirarea termenului limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, să aplice prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal privind livrarea către sine și să emită o autofaktură, potrivit dispozițiilor art.155 alin.(2) din Codul fiscal și pct.70 alin.(1) din Norme și să colecteze TVA.

Dacă în urma procedurii de recuperare bunul va reintra în gestiunea societății contestatoare, aceasta va avea dreptul să anuleze livrarea către sine.

[...]

Având în vedere că regimul operațiunilor de leasing din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, diferă de regimul contabil, în cazul TVA fiind relevantă proprietatea juridică asupra bunurilor, care rămâne la locatar pe toată perioada derulării contractelor de leasing, [...] bunurile sunt considerate lipsă în gestiunea locatorului, la expirarea termenului limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, ceea ce determină o livrare către sine, conform art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./07.09.2010, se reține că organele de

inspecție fiscală au constatat că societatea a reziliat în perioada ianuarie 2008 - septembrie 2008 o parte din contractele de leasing încheiate, fără însă să intre în posesia bunurilor care au făcut obiectul acestor contracte, pentru ca ulterior, în data de 21.05.2010, societatea să procedeze la colectarea TVA în sumă totală de .X. lei la valoarea ratelor nefacturate.

Totodată, se reține că societatea, prin contestația formulată, susține că având în vedere practica organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește această speță, a procedat la colectarea și achitarea TVA în sumă totală de .X. lei pentru ratele nefacturate, însă achitarea acestei taxe la data de 21.05.2010, nu trebuie interpretată ca o acceptare expresă sau tacită a interpretării potrivit căreia sunt aplicabile în speță dispozițiile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, în sensul asimilării situației autoturismelor nerecuperate cu bunurile lipsă din gestiune, ci plata a fost făcută doar în scop conservator.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie, se reține că S.C. .X. IFN S.A. avea obligația ca la expirarea termenului limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, să aplice prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal privind livrarea către sine și să emită o autofaktură, potrivit dispozițiilor art.155 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.70 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât aceste susțineri ale societății contestatoare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

De asemenea, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerile societății potrivit cărora „[...] X nu avea obligația și nici posibilitatea legală să înregistreze în propria contabilitate autoturismele deoarece din punct de vedere fiscal nu este considerat proprietarul lor (art.25 Cod fiscal). În plus normele contabile (art.19 din Ordinul 2861/2009) prevăd în mod expres că utilizatorul este cel care înregistrează în propria contabilitate bunurile. X are numai obligația să înregistreze în contabilitate creanțele (art.14 și 16 din Legea 82/1991). În ceea ce privește contractele reziliate, Banca Națională a României a menționat că sumele neplătite de debitorul utilizator sunt înregistrate în conturile Creanțe restante, respectiv Dobânzi restante.[...]”, întrucât, așa cum s-a precizat mai sus, regimul operațiunilor de leasing, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, diferă de regimul contabil, în cazul taxei pe valoarea adăugată fiind relevantă proprietatea juridică asupra bunurilor, care rămâne la locator pe toată perioada derulării contractelor de leasing, și mai mult, având în vedere prevederile pct.1.I din Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.5/2004 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor

prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, potrivit cărora *“Orice operațiuni desfășurate de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt supuse legii fiscale, indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale.”*

Se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că societatea a colectat și achitat TVA în cuantumul menționat mai sus pentru ratele nefacturate aferente contractelor de leasing reziliate pentru care nu a intrat în posesia bunurilor, abia în luna mai 2010, respectiv la data de 21.05.2010, în condițiile în care contractele de leasing au fost reziliate în anul 2008, respectiv în perioada ianuarie 2008 - septembrie 2008, au calculat majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei, situație prezentată în anexa nr.37 la raportul de inspecție fiscală.

Așadar, în speță devin aplicabile prevederile art.119 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

și ale art.120 alin.(1) și alin.(7) din același act normativ, care stipulează:

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

[...]

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

În conformitate cu prevederile legale mai sus menționate, se reține că nivelul majorărilor de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență a obligațiilor de plată și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Prin urmare, față de cele precizate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, colectată de către S.C. .X. IFN S.A. la valoarea ratelor nefacturate ale contractelor de leasing reziliate pentru care nu a intrat în posesia bunurilor.

În consecință, având în vedere cele redate anterior, faptul că societatea, prin contestația formulată, înțelege să conteste majorările de

întârziere stabilite de plată în sarcina sa prin Decizia de impunere nr..X./07.09.2010 doar în baza principiului „*accessorium sequitur principale*”, respectiv susținând că atâta timp cât debitul principal – taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare sumelor nefacturate pentru contractele de leasing financiar reziliate pentru care bunurile nu au putut fi recuperate - nu este datorat, atunci nu sunt datorate nici majorările de întârziere, fără să prezinte alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.12.1. lit.a) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. .X. IFN S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./07.09.2010** emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 06.09.2010 și înregistrat sub nr..X./ 07.09.2010, prin care au fost stabilite în sarcina societății **obligații fiscale accesorii de plată în sumă de .X. lei** aferente bazei impozabile stabilită suplimentar de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

*

* *

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. IFN S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./07.09.2010 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin care au fost stabilite în sarcina societății **obligații fiscale accesorii de plată în sumă de .X. lei aferente bazei impozabile stabilită suplimentar de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL
X

X