



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 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR.453 /23.11.2011

privind soluționarea contestației formulate de

.X. IFN SA

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor

din cadrul Agenția Națională de Administrare Fiscală

sub nr.907585/03.10.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr..X./29.09.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/03.10.2011, cu privire la contestația formulată de **.X. IFN SA** cu domiciliul fiscal în .X., Piața X nr.X, Bl.X, Sector X, CUI X, înregistrată la ORC sub nr.J40/X/2001, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.08.2011.

.X. IFN SA contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.

Chiar și în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC X privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **30.08.2011**, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, la data de

16.09.2011, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registraturii, aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, .X. IFN SA regăsindu-se la poziția X din Anexa 2 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011 la OMFP nr.2730/2010, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. IFN SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.08.2011, societatea susține următoarele:

În ceea ce privește nerespectarea condițiilor de forma pentru actele administrative emise, contestatoarea susține că în baza art.41 și art.43 alin.(2) lit.e) și f) din Codul de procedura fiscală, atât la punctul „2.1.2. Motivul de fapt” cât și la punctul „2.1.3. Temeiul de drept” din Decizia nr. F-MC .X./30.08.2011 sunt precizate prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mențiunea fiind insuficientă întrucât aceste prevederi nu fac referire la baza de impozitare în cazul livrarilor către sine, ci doar la încadrarea bunurilor lipsa din gestiune ca livrare către sine.

Baza de impozitare a TVA la care face referire organul de inspecție fiscală este prevăzută la pct.18 alin.(4) coroborat cu pct.6 alin.(6) din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003, cu modificările aduse de HG nr.150/2011, și este reprezentată de valoarea capitalului rămas de facturat.

Mai mult, din modul de calcul al bazei de impozitare prezentat reiese că baza de impozitare a fost valoarea capitalului rămas de facturat, în condițiile în care legislația de TVA din perioada supusă inspecției fiscale nu reținea în cazul livrarilor către sine folosirea drept baze de impozitare a valorii capitalului rămas de facturat, ci potrivit prevederilor de la punctul 18 alineatul (4) din Normele la Codul Fiscal *"baza de impozitare pentru activele corporale fixe care constituie livrare de bunuri conform art.128 alin.(4) lit.d) din Codul Fiscal; altele decât bunurile imobile, este constituită din valoarea ramasă la care bunurile sunt înregistrate în contabilitate, calculată în funcție de amortizarea contabilă [. . .]"*, ceea ce dovedește că aplicarea TVA de către

organul de inspectie fiscala la valoarea capitalului ramas de facturat nu se putea face daca se aplica baza legala in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscale.

Societatea susține că abordarea organului de inspecție fiscală in ceea ce priveste aplicabilitatea articolelor din Codul fiscal privind livrarea catre sine dar si baza impozabila luata in considerare la stabilirea obligatiilor fiscale aditionale, se bazeaza pe prevederile din normele metodologice introduse prin HG nr.150/2011, act intrat in vigoare incepând cu 1 martie 2011.

In ceea ce priveste baza impozabila reprezentata de "*valoarea capitalului ramas de facturat*" contestatoarea susține că legislatia de TVA din perioada supusa inspectiei nu continea o prevedere de natura sa considere valoarea capitalului ramas de facturat ca baza de impozitare a TVA pentru scopul livrarilor catre sine. Astfel, exista o contradictie intre pozitia de fapt a organului de inspecție fiscală - aplicarea TVA la valoarea capitalului ramas de facturat si declaratia potrivit căreia nu s-a bazat pe HG nr.150/2011, in conditiile in care numai in baza acestui act normativ , in vigoare de la 1 martie 2011, se putea ajunge la o astfel de abordare.

Astfel, societatea învoca prevederile art.15, alineatul (2) din Constitutia Romaniei, "*legea dispune numai pentru viitor, cu exceptia legii penale sau contraventionale mai favorabile*" și arată că, spre deosebire de doctrina, care considera ca o norma cu caracter interpretativ nu reprezinta o norma noua si face corp comun cu actul interpretat si deci se aplica de la data intrarii in vigoare a actului interpretat, conform prevederii din Constitutie s-ar considera ca in orice situatie (fie norma interpretativa, fie de modificare) normele legale nu se pot aplica retroactiv, singurele exceptii fiind legea penala mai favorabila si legea contraventionala mai favorabila.

Contestatoarea arată că și în situația în care s-ar accepta pozitia din doctrina, in speta oricum nu s-ar putea aplica retroactiv prevederile HG nr.150/2011, având în vedere ca acestea nu au caracter interpretativ.

De asemenea, societatea arată că potrivit dispozitiilor articolului 69 alineatul 1 din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnica legislativa pentru elaborarea actelor normative clarificarea in vederea aplicarii unitare a unui text de lege se poate face fie prin emiterea unui act normativ continând dispozitii interpretative, fie prin modificarea unui dispozitii legale.

În ambele ipoteze este necesar ca acele clarificari in vederea aplicarii unitare a textelor de lege sa se faca prin acte normative de acelasi nivel cu actul vizat pentru explicitarea caruia au fost date.

In ceea ce priveste interpretarea legala aceasta este definita de Legea nr.24/2000 ca fiind interventiile legislative pentru clarificarea sensului unor norme legale, care se realizeaza printr-un act normativ interpretativ de acelasi nivel cu actul vizat.

Din analiza textelor nou-introduse la punctele 6 alineatul (6) si punctul 18 alineatul (4) din Normele metodologice modificate prin HG nr.150/2011 s-au adus modificari implicite la articolul 128 alineatul (4) litera d) si la articolul 137 alineatul (1) litera c) din Codul Fiscal, precum și modificari exprese la punctul 6 alineatul (6) si de asemenea la punctul 18 alineatul (4) din normele metodologice in vigoare inainte de data de 1 martie 2011.

În sensul prevederilor articolului 128 alineatul (4) litera d) din Codul fiscal inainte de 1 martie 2011 si in lipsa unor prevederi ca cele aduse la 1 martie 2011 de modificarile la punctul 6 alineatul (6) si punctul 18 alineatul (4) din normele metodologice, nu putea fi interpretat in sensul ca bunurile nerecuperate de firmele de leasing de la beneficiari in situatia unui abuz de drept din partea celor din urma reprezinta "*bunuri constatate lipsa din gestiune*", încât sa duca la o livrare catre sine (asimilata livrarilor de bunuri efectuate cu plata).

Ca urmare, contestatoarea susține că modificarile nu au un caracter de clarificare pe care il are o norma interpretativa, ci au dus la modificarea vechilor prevederi si in consecinta, aceste modificari pot produce efecte cel mult pentru viitor si anume pentru contractele reziliate dupa 1 martie 2011.

Mai mult, societatea arată că de-a lungul timpului, in situatii similare, chiar si interpretarea organelor fiscale a fost diferita in ceea ce priveste aplicabilitatea prevederilor articolului 128 alineatul (4) litera d) privind livrarea catre sine in situatia bunurilor nerecuperate in urma rezilierii contractelor de leasing financiar, considerand acesta un caz de ajustare conform articolului 149 din Codul fiscal a TVA initial dedusa la achizitia respectivelor bunuri. Pe cale de consecinta, este evident ca modificarile introduse au un caracter de noutate si nu un caracter de interpretare a articolului 128 alineatul (4) litera d) din Codul Fiscal.

Ca urmare, noile prevederi introduse prin HG nr.150/2011 nu pot fi considerate ca si clarificari sau interpretari aduse articolul 128 alineatul (4) litera d) din Codul fiscal intrucat acestea nu califica drept "*bunuri constatate lipsa din gestiune*" si situatiile relevante pentru alte tipuri de activitati economice, ci se limiteaza la a califica drept "*bunuri constatate lipsa din gestiune*" **doar bunurile nerecuperate de la beneficiari, care fac obiectul contractelor de leasing financiar reziliate.**

Astfel de cazuri sunt relevante si pentru situatii precum cea a bunurilor aflate in custodie, in concesiune, in administrare, trimise la un tert in vederea vanzarii in regim de consignatie, trimise la un tert spre prelucrare, dar nereturnate de terti proprietarului bunurilor, prin nesocotirea obligatiilor care incumba tertilor (abuz de drept).

Totodată, contestatoarea arată că în situația în care prevederile noi ale punctului 6 alineatul (6) si punctului 18 alineatul (4) din normele metodologice in vigoare incepand cu data de 1 martie 2011 ar fi fost

prevederi cu caracter interpretativ acestea ar fi trebuit sa contina o reglementare generala prin care sa se califice drept livrare catre sine in sensul articolului 128 alineatul (4) litera d) din Codul fiscal, cazul general al bunurilor care nu au fost recuperate de proprietar, din cauza abuzului de drept al tertului detinator, ci nu doar cazul specific leasingului financiar.

Mai mult, fata de actele normative cu o valoare juridica superioara, Hotararile Guvernului nu pot fi considerate interventii legislative pentru interpretarea unor dispozitii legale intrucat nu sunt respectate reglementarile legale privind interpretarea actelor normative (anume, act de acelasi nivel cu cel interpretat), ci vor fi considerate acte normative noi, care se vor aplica numai pentru viitor, de la data intrarii lor in vigoare.

Daca prevederile noi ale punctului 6 alineatul (6) si punctului 18 alineatul (4) din normele metodologice in vigoare incepand cu data de 1 martie 2011 ar fi fost prevederi cu caracter interpretativ (de natura sa faca corp comun cu prevederile Codului fiscal si ale Normelor de aplicare ale Codului Fiscal in vigoare pana la data de 1 martie 2011), prevederile nou introduse prin HG nr.150/2011 ar fi trebuit sa fie reglementate prin lege (act de acelasi nivel cu Codul Fiscal), si nu printr-o Hotarare de Guvern.

In concluzie, având in vedere ca actul emis de Guvernul Romaniei - HG nr.150/2011 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal - este un act cu valoare juridica inferioara Codului Fiscal aprobat prin lege si, astfel, nu se poate aplica retroactiv, ci doar pentru viitor, de la data intrarii sale in vigoare, si anume de la data de 1 martie 2011.

Potrivit celor sustinute contestatoarea arata ca potrivit prevederilor punctului 18 alineatul (4) din normele metodologice aplicabile pana la 1 martie 2011, baza de impozitare in cazul bunurilor lipsa din gestiune este constituita din *"valoarea de inregistrare in contabilitate diminuada cu amortizarea contabila"*. Or, prin prevederile noi aduse de HG nr.150/2011, baza de impozitare pentru bunurile nerecuperate care fac obiectul contractelor de leasing reziliate a fost modificata si a devenit *"valoarea capitalului ramas de facturat"*, ceea ce reprezinta in mod evident o modificare a vechii prevederi.

Ca urmare, este incontestabil faptul ca prevederile noi introduse de HG nr.150/2011 nu pot fi considerate ca având caracter interpretativ, nici in raport cu prevederile Codului Fiscal cu interpretarea aferenta care rezulta din lege pana la data de 1 martie 2011, nici in raport cu Normele la Codul fiscal in versiunea aplicabila pana la 1 martie 2011, având in vedere ca prevederile au fost introduse prin Hotărâre de Guvern iar nu prin lege. In consecinta, punctul 6 alineatul (6) si punctul 18 alineatul (4) modificat de HG nr.150/2011 contine prevederi noi care pot fi aplicate doar pentru viitor, si au fost introduse prin Hotarare de Guvern, iar nu prin lege.

În ceea ce privește neaplicabilitatea prevederilor cu privire la livrarea către sine contestatoarea susține că bunurile nereposedate nu pot fi înregistrate în contabilitatea locatorului conform normelor contabile datorită specificului activității de leasing financiar, bunurile ce fac obiectului unor astfel de contracte fiind evidențiate în contabilitatea utilizatorului și nu în cea a locatorului. Astfel, conform Ordinului nr.26/2010 privind modificarea și completarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabile instituțiilor de credit, instituțiilor financiare nebancare și Fondului de garantare a depozitelor în sistemul bancar, aprobate prin Ordinul Bancii Naționale a României nr.13/2008, în cazul rezilierii contractului de leasing financiar, bunurile vor putea fi înregistrate în contabilitatea locatorului doar la momentul reposesiei lor.

Astfel, până la momentul reposesiei respectivele bunuri nu pot fi considerate ca fiind în gestiunea locatorului. Ca atare, în situația în care la momentul rezilierii contractului utilizatorul nu înapoiază bunul locatorului acesta din urmă nu îl poate înregistra în contabilitatea sa și deci nu reprezintă lipsa din gestiune, lipsa din gestiune putând fi invocată doar în situația în care după ce locatorul a intrat în posesia bunurilor ca urmare a rezilierii contractelor cu utilizatorii și astfel, bunurile îndeplinesc condițiile pentru a putea fi înregistrate în contabilitatea locatorului, respectiv dacă ar face obiectul furtului sau distrugerii.

După data rezilierii contractului de leasing nu se poate considera că bunurile nereposedate sunt utilizate în scopuri ce nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, chiar dacă în această perioadă societatea de leasing nu utilizează efectiv aceste bunuri pentru efectuarea operațiunilor de leasing sau în scopuri administrative.

Societatea susține că din analiza cazului CEJ C-32/03 I I S Fini H, reiese că susține poziția societății conform căreia în perioada de reposedare, societatea de leasing continuă să desfășoare activități economice și în consecință nu se poate vorbi de pierderea dreptului de deducere pentru TVA aferentă achiziției bunurilor sau de o livrare de bunuri către sine în sensul articolului 128 alineatul (4) din Codul Fiscal.

Atât timp cât în perioada necesară recuperării bunurilor acestea se considera a fi afectate unei activități economice, nu se poate vorbi nici de o livrare către sine a respectivelor bunuri în condițiile în care este evident că bunurile nu sunt utilizate în scopuri ce nu au legătură cu activitatea economică, nu sunt puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit și nu pot fi considerate bunuri lipsa din gestiune.

Ca urmare, societatea arată că, deși bunurile ce fac obiectul contractelor de leasing reziliate predate de către utilizatori, conform obligațiilor contractuale asumate de către aceștia, iar SC .X. IFN SA nu a reușit reposesia acestora, acțiunile întreprinse pentru reposesia bunurilor nu

pot fi interpretate ca fiind actiuni in legatura cu bunuri lipsa din gestiune in sensul articolului 128 alineatul (4) litera d) din Codul Fiscal.

Mai mult, nici pe baza prevederilor Directivei de TVA 2006/112/CE, nu se poate sustine in situatia de fata aplicabilitatea prevederilor privind livrarea catre sine.

În ceea ce privește principiul prevalentei economicului asupra juridicului, societatea susține că potrivit acestui principiu prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilant si contul de profit si pierdere se face tinând seama de fondul economic al tranzactiei sau al operatiunii raportate, si nu numai de forma juridica a acestora.

Chiar daca din punct de vedere juridic proprietarul bunului ce face obiectul unui contract de leasing financiar este locatorul, din punct de vedere economic cel care se bucura de bun ca si un proprietar este utilizatorul. Astfel, având in vedere ca din punct de vedere economic, proprietar al bunurilor este considerat a fi utilizatorul, nu se poate poate concluziona ca bunurile sunt un caz de lipsă in gestiune.

De asemenea, nu se poate sustine ca bunurile ce fac obiectul repozesiei ca urmare a rezilierii contractelor de leasing nu mai exista fizic deoarece indiferent de locul in care se afla, cat timp nu se poate face dovada distrugerii lor, acestea fac parte in continuare din patrimoniul locatorului.

Astfel, doar considerentul ca la momentul rezilierii contractelor bunurile nu se aflau in utilizarea locatorului ci a utilizatorului nu este suficient pentru a considera ca acestea nu mai exista fizic. Faptul ca (fostul) utilizator nu confirma existenta bunului sau o confirma, dar nu returneaza bunul, nu poate sa insemne in mod obligatoriu ca bunurile lipsesc din gestiune, mai ales ca societatea de leasing a demarat actiunile necesare recuperarii bunurilor, poate detine informatii privind existenta si locul unde se afla bunurile.

Mai mult decat atât, in cazul rezilierii contractelor de leasing, se poate considera ca prevederile specifice legate de efectuarea inventarierii bunurilor în regim de leasing nu mai sunt aplicabile si, in consecinta, existenta bunurilor poate fi stabilita de catre firma de leasing in orice alt mod permis de lege.

În ceea ce privește livrarea catre sine, contestatoarea susține că potrivit Directivei de TVA 2006/112/CE cu privire la livrarea catre sine nu rezulta ca situatia bunurilor nerecuperate ca urmare a rezilierii contractelor de leasing financiar ar putea reprezenta o livrare de bunuri din perspectiva TVA.

Astfel, articolul 16 din Directiva de TVA 2006/112/CE prevede in mod obligatoriu pentru Statele Membre ca *"utilizarea de catre o persoana impozabila a bunurilor care fac parte din activele activitatii sale economice in interes propriu sau in interesul personalului sau, transferul lor gratuit sau, in*

general, utilizarea lor in alte scopuri decat cele legate de desfasurarea activitatii economice sunt considerate livrari ca livrari cu plata atunci cand taxa aferenta bunurilor respective sau partilor componente ale bunurilor respective a fost dedusa total sau partial [..]."

Bunurile nereposedate ca urmare a rezilierii contractelor de leasing, pentru care locatorul a inițiat acțiuni în justiție pentru recuperarea acestora nu ar trebui să constituie o livrare către sine întrucât, situația nu poate fi asimilată cu utilizarea în scopuri ce nu au legătură cu activitatea economică desfășurată de societatea de leasing sau punerea la dispoziția altor persoane în mod gratuit, încât să necesite aplicarea prevederilor privind livrarea către sine.

Astfel, societatea consideră că prevederile articolului 16 din Directiva de TVA nu sunt aplicabile situației societății, deci în cazul bunurilor nerecuperate ca urmare a rezilierii contractelor de leasing nu pot fi reținute prevederile articolului 128 alineatul (4) litera d) din Codul Fiscal.

Referitor la baza de impozitare în cazul livrării către sine, societatea arată că organele de inspecție fiscală au omis în mod intenționat aspectul legat de baza de impozitare în cazul livrării către sine, astfel ar fi trebuit să aplice prevederile articolului 137 alineatul (1) litera c) din Codul Fiscal și ale punctului 18 alineatul (4) din Normele la Codul Fiscal.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile legale aplicabile și au stabilit în mod nelegal TVA suplimentară plecând de la valoarea capitalului rămas de facturat, abordare care nu era prevăzută de legislația în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale.

Societatea susține că și în situația în care s-ar reține aplicabilitatea articolului 128 alineatul (4) litera d) din Codul Fiscal privind livrarea către sine în cazul de față Decizia de impunere a fost emisă cu încălcarea flagrantă a prevederilor legale în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, având în vedere baza de impozitare fără temei legal utilizată de organul de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor de plată suplimentare.

În concluzie, societatea susține că:

- prevederile introduse prin HG nr.150/2011 nu se pot aplica retroactiv;
- prevederile legislației locale și celei europene referitoare la livrarea către sine nu sunt aplicabile situației analizate;
- în baza prevederilor legislației de TVA în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, baza de impozitare în cazul livrărilor către sine reprezintă "valoarea de înregistrare în contabilitate, diminuată cu amortizarea contabilă" și nu "valoarea capitalului rămas de facturat".

Referitor la modul de calcul al obligațiilor accesorii, societatea arată că potrivit legii aplicabile până la 1 ianuarie 2006,

neachitarea la termen a obligatiilor fiscale de catre contribuabili era sanctionata prin doua instrumente:

- dobanda in cuantum de 0.06% pe zi de intarziere, si
- penalitati de intarziere de 0.5% pe luna si/sau fractiune de luna de intarziere.

Incepand cu 1 ianuarie 2007, cele doua instrumente au fost contopite intr-un instrument unic, sub forma majorarilor de intarziere, in cuantum de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere.

Ulterior, acest sistem a fost modificat si incepând cu 1 iulie 2010 s-a facut din nou trecerea la un sistem dual de sanctionare pentru neplata la termen a datoriilor fiscale astfel:

- dobanda in cuantum de 0.05% pe zi de intarziere pentru perioada 1 iulie 2010 – 30 septembrie 2010 si 0,04% incepand cu 1 octombrie 2010;
- penalitatile de intarziere se stabilesc astfel:
 - a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;
 - b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;
 - c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

Societatea susține că a fost supusa penalitatilor de intarziere sub ambele sisteme de sanctionare a platii cu intarziere.

În acest sens, precizează ca suma considerata ca existenta in sold la 1 iulie 2010 a fost supusa pana la data de 1 iulie 2010 majorarilor de intarziere de 0.1% pe zi de intarziere si deci implicit a fost aplicata si sanctiunea pentru plata cu intarziere. Dupa 1 iulie 2010 aceeasi suma a fost supusa si penalitatilor de intarziere introduse prin sistemul de sanctionare aplicabil incepand cu 1 iulie 2010. Astfel, s-a ajuns la aplicarea sanctiunii pentru plata cu intarziere asupra aceleasi sume de doua ori (atat prin componenta sanctionatorie din continutul majorarii de intarziere de 0.1% aplicabile pana la 1 iulie 2010, cat si prin penalitatea de 15% aplicata pentru aceeasi fapta conform regimului nou introdus de OUG 39/2010).

Trebuie considerat si faptul ca, intr-o speta similara, in situatia in care un contribuabil care nu isi respecta obligatia de plata aparuta sub incidenta sistemului de sanctiuni intrat in vigoare dupa data de 1 iulie 2010, contribuabilul este supus o singura data penalitatii de intarziere.

Articolul 16 din Constitutia Romaniei prevede ca *"cetatenii sunt egali in fata legii si a autoritatilor publice, fara privilegii si fara discriminari"*. De asemenea, conform articolului 56 din Constitutie *"sistemul legal de impuneri trebuie sa asigure asezarea justa a sarcinilor fiscale"*.

Ca urmare, considera ca fiind discriminatorii, injuste si neproportionale penalitatile de intarziere de 15% in cuantum de X lei

aferente TVA suplimentara stabilite de organele fiscale aferente TVA suplimentara.

Astfel, suma care ar fi aparut ca restanta in sold la data de 30 iunie 2010 este supusa penalizarii de doua ori, contrar dispozitiilor Constitutiei Romaniei care in mod imperativ cer aplicarea justa si nediscriminatorie a sarcinilor fiscale.

Totodata **societatea sustine ca autoritatile fiscale nu au luat in considerare prevederile articolului 68 din Codul de procedura fiscala** coroborat cu articolul 101 din Codul de procedura civila cu privire la termenele de la care curg obligatiile bugerare accesorii, si anume: *"termenul care se sfarseste intr-o zi de sarbatoare legala, sau cand serviciul este suspendat, se va prelungi pana la sfarsitul primei zile de lucru urmatoare"*.

In concluzie, folosind in modul de calcul ca data scadenta pentru fiecare luna, data de 25 a lunii, autoritatile fiscale au stabilit in sarcina societatii accesorii aferente TVA in plus cu X lei fata de quantumul stabilit conform legii, care prin urmare acestea sunt nedatorate.

Ca urmare a celor prezentate contestatoarea solicita admiterea contestației.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisa de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.08.2011, astfel:

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31 decembrie 2010, .X. IFN SA a inregistrat in contul 471 *"Creante din operatiuni de leasing financiar"* un sold in suma de X lei.

Din analiza componenței acestui sold s-a constatat ca suma de X lei reprezinta contravaloarea capitalului ramas nefacturat aferent bunurilor de capital pentru care societatea a reziliat contractele de leasing si in urma demersurilor efectuate nu a intrat in posesia acestora in perioada 01.09.2008 - 31.12.2010.

Conform Contractelor de leasing financiar incheiate de .X. IFN SA, la art.16 „Incetare si rezilierea contractului” se prevede că: *"16.5 Locatorul poate rezilia contractul, de plin drept fara nici o formalitate prealabila, fara punerea in intarziere a UTILIZATORULUI, si fara interventia instantei de judecata, in urmatoarele situatii:[...]"*

g) întârzierea platii integrale timp de 30 (treizeci) zile lucratoare a unei rate de leasing, a unei prime de asigurare sau a oricarei obligatii de plata prevazute in contract; [...]"

16.7 In toate situatiile de reziliere a contractului de leasing sau de expirare a perioadei pentru care s-a incheiat prezentul contract fara ca UTILIZATORUL sa indeplineasca obligatiile asumate prin prezentul contract, Utilizatorul se intelege si se obliga:

a)sa restituie LOCATORULUI autovehiculul in aceasi stare tehnica si functionala avuta la data preluarii,mai putin uzura aferenta explatarii normale a autovehiculului in termen de 3 (trei) zile de la data rezilierii."

Având in vedere prevederile contractuale sus mentionate si datorita nerespectarii de catre utilizatori a obligațiilor de plata convenite contractual, .X. IFN SA a reziliat o parte din contractele de leasing încheiate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în urma rezilierii contractele de leasing nu mai produc efecte, astfel ca prestarea de servicii constând in transmiterea folosinței bunurilor ce a facut obiectul acestor contracte incetează. Societate de leasing nu a mai emis facturi utilizatorilor, deci nu a mai colectat taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, s-a constatat că potrivit prevederilor art.16.7 lit.(a) din Contractul de leasing, UTILIZATORUL avea obligatia sa restituie iar .X. IFN SA sa preia in gestiunea sa bunul ce face obiectul contractului de leasing.

Din verificarea efectuata a reiesit ca bunurile ce au facut obiectul contractelor de leasing reziliate nu au fost reposedate in termenul prevazut in contract.

Ca urmare, s-a constatat că în situatia in care bunurile de capital nu mai exista fizic si nu pot fi casate, fiind lipsa în gestiune din alte motive decât cele prevazute la art.128 alin.(8) lit.a)-c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta constituie o livrare de bunuri in sensul taxei pe valoarea adăugata și trebuie colectată TVA, iar operațiunea este definită drept o livrare catre sine in conformitate cu art.125¹ alin.(I) pct.16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Având în vedere faptul ca societatea, în calitate de finanțator, este proprietarul bunurilor date in leasing, iar utilizatorii ca urmare a încetarii relatiilor contractuale dintre parti prin reziliere unilaterală nu și-au îndeplinit obligația contractuală de restituire a bunurilor ce au făcut obiectul respectivelor contracte, precum și faptul ca, in urma demersurilor intreprinse pentru recuperarea bunurilor, .X. IFN SA nu a intrat în posesia acestora, s-a constatat ca sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, potrivit carora sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsa din gestiune, cu excepția celor la care face referire alin. (8) lit. a) - c).

Astfel, în conformitate cu prevederile art.155 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, persoana înregistrata conform art.153 trebuie sa autofactureze in termenul

prevazut la alin. (I) fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii catre sine.

Întrucât .X. IFN SA nu a procedat la aplicarea prevederilor legale organele de inspectie fiscală, in baza prevederilor art.128 (4) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, a recalculat taxa pe valoarea adăugată colectata stabilita de societate rezultând un debit suplimentar in suma de .X. lei.

Daca in urma procedurii de recuperare bunul va reintra in gestiunea societății nu vor mai fi indeplinite conditiile prevazute la art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal si societatea va avea posibilitatea sa revina la situatia anterioara constatarii lipsei din gestiune, emițând o factura de corectie a autofacturii initiale conform art.159 din Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Totodată, au fost calculate majorări/dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilit suplimentar.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia nu sunt respectate condițiile de formă ale actelor administrative emise, respectiv deși organele de inspecție fiscală au invocat în decizia de impunere contestată drept temei legal art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mențiunea este insuficientă întrucât trebuia menționat pct.18.1 alin.4 coroborat cu pct.6 alin.6 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal în baza căroră a fost stabilită baza de impozitare a TVA se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală la pct.2.1.3 „Temeiul legal” sunt înscrise temeiurile legale: art.128 alin.4 lit.d), art.155 alin.2(2) și art.125¹ alin.1, pct.16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în baza căroră nereposedarea bunurilor de capital în termenul prevăzut în contractele de leasing, în condițiile acestea nu mai există fizic, fiind lipsă în gestiune din alte motive decât cele prevăzute la art.128 alin.8 lit.a-c din Legea nr.571/2003, a fost încadrată ca fiind operațiune asimilată livrărilor, respectiv livrare către sine, societatea trebuind să autofactureze și să colecteze TVA.

Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală au luat drept bază de impozitare valoarea capitalului rămas de facturat, contestatoarea susține că, de fapt au avut în vedere prevederile HG nr.150/2011 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, precum și pentru modificarea și completarea Hotărârii Guvernului nr. 870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, care nu au fost invocate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.08.2011 dar aplicarea TVA la valoarea capitalului rămas de facturat *“putea să rezulte numai din **aplicarea retroactivă** a prevederilor pct.18(4) din Normele la Codul fiscal, așa cum acesta a fost modificata prin HG nr.150/2011 în vigoare de la data de 1 martie 2011”*, se reține:

La pct.9 din HG nr.150/2011 se modifică pct.18 alin.4 din HG nr.44/2004 dat în explicarea art.137 alin.1 lit.c) din Codul fiscal, astfel:

9. La punctul 18, alineatele (4) și (5) se modifică și vor avea următorul cuprins:

*“(4) În sensul art. 137 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, baza de impozitare pentru active corporale fixe care constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, altele decât bunurile imobile, este constituită din valoarea de înregistrare în contabilitate diminuată cu amortizarea contabilă, dar nu mai puțin decât valoarea la care bunurile au fost imputate, în cazul bunurilor constatate lipsă din gestiune. Dacă activele corporale fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero sau, după caz, valoarea imputată, în cazul lipsurilor imputabile. **Pentru bunurile care fac obiectul contractelor de leasing financiar și care constituie pentru locator/finațator o livrare de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, baza de impozitare este valoarea capitalului rămas de facturat.**”*

Prin acest act normativ se completează pct.18.4 din HG nr.44/2004 dat în explicarea art.137 alin.1 lit.c) din Codul fiscal, conform căruia:

“(4) În sensul art. 137 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, baza de impozitare pentru active corporale fixe care constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, altele decât bunurile imobile, este constituită din valoarea rămasă la care aceste bunuri sunt înregistrate în contabilitate, calculată în funcție de amortizarea contabilă, dar nu mai puțin decât valoarea la care bunurile au fost imputate, în cazul bunurilor constatate lipsă din gestiune. Dacă activele corporale fixe sunt complet amortizate, baza

de impozitare este zero sau, după caz, valoarea imputată, în cazul lipsurilor imputabile.”

cu precizări referitoare la baza de impozitare pentru bunurile care fac obiectul contractelor de leasing financiar și care constituie pentru locator/finanțator o livrare de bunuri conform art.128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor Legii nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la art.69 se prevede:

*“(1) **Intervențiile legislative pentru clarificarea sensului unor norme legale se realizează printr-un act normativ interpretativ de același nivel cu actul vizat**, prin dispoziții interpretative cuprinse într-un nou act normativ sau prin modificarea dispoziției al cărui sens trebuie clarificat.*

(2) Interpretarea legală intervenită potrivit alin. (1) poate confirma sau, după caz, infirma ori modifica interpretările judiciare, arbitrale sau administrative, adoptate până la acea dată, cu respectarea drepturilor câștigate.”

Față de prevederile legale de mai sus reiese că pct.18(4) din HG nr.44/2004 a fost completat prin HG nr.150/2001, **act normativ interpretativ de același nivel cu actul vizat** astfel că, nu poate fi considerat act normativ nou, ci un act normativ de interpretare de același nivel cu cel vizat.

În ceea ce privește data de la care se aplică prevederile HG nr.150/2011, se reține că potrivit doctrinei și jurisprudenței, prevederile anterior menționate au un caracter de interpretare a legii sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ pe care îl clarifică, fapt pe care, de altfel, îl recunoaște și contestatoarea prin contestația formulată.

Față de aprecierea contestatoarei potrivit căreia respectivele prevederi nu pot fi considerate ca având caracter interpretativ aceasta nu poate fi reținută întrucât acele prevederi normative constituie completări prezumate a fi menite să asigure justiției o administrare de nivel superior față de vechea reglementare prin limpezirea unor aspecte juridice neclare, astfel încât trebuie să se aplice de la intrarea în vigoare a actului normativ în baza căruia au fost date, astfel pronunțându-se și Înalta Curte de Casație și Justiție, prin Decizia nr.2791/2010, într-o speță similară.

Ca o concluzie, argumentele prezentate de societate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației din motivele prezentate.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este învestită să se pronunțe dacă în mod legal

organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată la achiziția unor bunuri de capital ce au făcut obiectul unor contracte de leasing financiar reziliate și care nu au fost reposedate, în condițiile în care societatea a evidențiat în contul 471 "*Creante din operațiuni de leasing financiar*" contravaloarea capitalului ramas nefacturat aferent bunurilor de capital pentru care societatea a reziliat contractele de leasing si in urma demersurilor efectuate nu a intrat in posesia acestora.

În fapt, în perioada septembrie 2008 – decembrie 2010, 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 care au făcut obiectul acestor contracte, să reentre în posesia acestora.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31 decembrie 2010, .X. IFN SA a înregistrat în contul 471 "*Creante din operațiuni de leasing financiar*" un sold în suma de X lei, reprezentând contravaloarea capitalului ramas nefacturat aferent bunurilor de capital pentru care societatea a reziliat contractele de leasing si in urma demersurilor efectuate nu a intrat in posesia acestora.

Întrucât societatea nu a aplicat prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind livrarea către sine, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în conformitate cu prevederile art.155 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea trebuia sa autofactureze livrarile de bunuri catre sine astfel că, au recalculat taxa pe valoarea adăugată colectata stabilita de societate rezultând un debit suplimentar în suma de .X. lei.

De asemenea, s-a constatat că în situația în care în urma procedurii de recuperare bunul va reentra în gestiunea societății nu vor mai fi indeplinite condițiile prevazute la art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, societatea va avea posibilitatea sa revina la situatia anterioara constatarii lipsei din gestiune, emițând o factura de corectie a autofacturii initiale conform art.159 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, societatea susține că potrivit reglementărilor contabile bancare bunurile care nu au fost înapoiate ca urmare a rezilierii contractelor de leasing financiar nu pot fi considerate ca fiind în gestiunea locatorului deci, nu se poate vorbi de o lipsă în gestiune, întrucât bunurile nereposedate, ca urmare a rezilierii contractelor, nu sunt utilizate în scopul operațiunilor economice desfășurate de societate.

De asemenea, societatea arată că acțiunile întreprinse pentru reposesia bunurilor nu pot fi interpretate ca fiind acțiuni în legătură cu bunuri lipsă din gestiune în sensul art.128 alin.4 lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea susține că potrivit art.16 din Directiva 2006/112/CE bunurile nereposedate nu ar trebui să constituie livrare către sine întrucât nu poate fi asimilată cu utilizarea în scopuri ce nu au șegătură cu activitatea economică sau punerea la dispoziția altor persoane în mod gratuit.

Societatea aduce argumente și cu privire la baza de impozitare în sensul că potrivit prevederilor art.137 alin.1 lit.c din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare constă în valoarea rămasă la care bunurile sunt înregistrate în contabilitate, calculată în funcție de amortizarea contabilă în condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată plecând de la valoarea capitalului rămas de facturat.

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.**”*

respectiv conform prevederilor art.134¹ alin.(6) din același act normativ , în vigoare de la data de 01.01.2010:

“(6) 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.”

și 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, transmitând 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 la 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 septembrie 2008 – decembrie 2010, urmarea nerespectării de către utilizatori a obligațiilor de plată convenite contractual, .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 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, .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."***

respectiv potrivit prevederilor pct.6 alin.5 din HG nr.44/2004 Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.10.2010:

"(5) 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 ori 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 ori transformare."

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 taxa pe valoarea adăugată, 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 uneia 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:

“[...] 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.”

Potrivit celor constatate prin Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.08.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a reziliat în perioada septembrie 2008 – decembrie 2010 o parte din contractele de leasing încheiate, fără însă să intre în posesia bunurilor care au făcut obiectul acestor contracte, valoarea ratelor nefacturate fiind înregistrată în contul 471”*Creante din operațiuni de leasing financiar*” .

Totodată, se reține că societatea, prin contestația formulată, susține că având în vedere practica organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește această speță, operațiunii nu îi sunt aplicabile dispozițiile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, în sensul asimilării situației bunurilor nerecuperate cu bunurile lipsă din gestiune.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie, se reține că .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 argumentele din contestație potrivit cărora: *„Conform Ordinului nr.26/2010 privind modificarea și completarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabile instituțiilor de credit, instituțiilor financiare nebancare și Fondului de garantare a depozitelor în sistemul bancar, aprobate prin Ordinul Băncii Naționale a României nr.13/2008 [...], în cazul rezilierii contractului de leasing financiar, bunurile vor putea fi înregistrate în contabilitatea locatorului doar la momentul reposesiei lor.*

Astfel, suntem de părere că până la momentul reposesiei, respectivele bunuri nu pot fi considerate ca fiind în gestiunea locatorului. Ca atare, în situația în care la momentul rezilierii contractului, utilizatorul nu înapoiază bunul locatorului, acesta din urmă nu îl poate înregistra în contabilitatea sa și deci nu avem o situație de lipsă în gestiune” 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.”*

În ceea ce privește susținerea contestației conform căreia din prevederile art.16 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, potrivit cărora: *“Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său, transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări ca livrări cu titlu oneros atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial”* nu rezultă că situația bunurilor nerecuperate ca urmare a rezilierii contractelor de leasing financiar ar putea reprezenta o livrare de bunuri nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că operațiunea reprezintă operațiune internă, între persoane juridice române, este guvernată de normele interne, respectiv Codul fiscal și normele de aplicare a acestuia care sunt emise în concordanță cu Directiva 2006/112/CE, și potrivit acestora, așa cum s-a explicat în considerentele prezentei decizii *„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.”*, 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)”*.

Referitor la susținerea contestației conform căreia organele de inspecție fiscală au calculat eronat cuantumul TVA colectată prin aplicarea procentului la o bază de impozitare eronată, respectiv prin aplicarea procentului la valoarea capitalului rămas nefacturat în condițiile în care art.137 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede ca bază de impozitare valoarea rămasă la care bunurile sunt înregistrate în contabilitate, calculată în funcție de amortizarea contabilă, se rețin următoarele:

La art.137 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

c) pentru operațiunile prevăzute la art.128 alin.(4) și (5), pentru transferul prevăzut la art.128 alin.(10) și pentru achizițiile intracomunitare

considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art.130¹ alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;

Conform pct.18.1 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:

*“(4) În sensul art.137 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal baza de impozitare pentru active corporale fixe care constituie livrare de bunuri conform art.128 alin.(4) lit. d) din Codul fiscal, altele decât bunurile imobile, **este constituită din valoarea rămasă la care aceste bunuri sunt înregistrate în contabilitate, calculată în funcție de amortizarea contabilă, dar nu mai puțin decât valoarea la care bunurile au fost imputate, în cazul bunurilor constatate lipsă.** Dacă activele corporale fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero, sau după caz, valoarea imputată, în cazul lipsurilor imputabile.”*

Față de prevederile legale mai sus invocate, susținerea contestatoarei conform căreia organele de inspecție fiscală au calculat eronat cuantumul TVA colectată prin aplicarea procentului la o bază de impozitare eronată, respectiv prin aplicarea procentului la valoarea capitalului rămas nefacturat și nu la valoarea rămasă la care bunurile sunt înregistrate în contabilitate, calculată în funcție de amortizarea contabilă prevăzută de pct.18.1 alin.4 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, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât aceste prevederi se referă la **bunuri constatate lipsă, imputate.** În cazul în speță, așa cum s-a analizat mai sus, 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, **aceasta constituie o operațiune asimilată livrării de bunuri în sensul taxei pe valoarea adăugată și trebuie colectată taxa pe valoarea adăugată**, 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)*”.

Ca urmare, potrivit prevederilor art.137 alin.1 lit.a din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) **pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;**”, astfel, pentru livrări de bunuri , respectiv livrare către sine, baza de impozitare a TVA este reprezentată de contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută din partea cumpărătorului.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat cota de TVA valoarea capitalului nefacturat, aceasta fiind diferența nerealizată din contravaloarea partidei/partidelor.

Având în vedere cele reținute, în conformitate cu prevederile legale în vigoare perioada verificată și în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. 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 contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.*

3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând obligații fiscale accesorii de plată, respectiv majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente bazei impozabile stabilită suplimentar de natura taxei pe valoarea adăugată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare este învestită să se pronunțe dacă .X. IFN S.A. datorează majorări/dobânzi și penalități de întârziere pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată pe care avea obligația să o colecteze ca 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 în cuantumul stabilit, în condițiile în care acestea sunt aferente debitului pentru care s-a respins contestația, iar organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență reprezentând majorări/dobânzi de întârziere nedatorată.

În fapt, pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă totală de X lei, pe perioada 25.02.2009 -15.08.2011.

Prin contestație societatea susține că sunt injuste și neproportionale penalitățile de întârziere de 15% în cuantum de X lei, baza de impozitare care ar fi fost restantă în sold la data de 30 iunie 2010 a fost supusă penalizării de două ori, contrar dispozițiilor Constituției României care, în mod imperativ, cer aplicarea justă și nediscriminatorie a sarcinilor fiscale.

De asemenea, contestatoarea arată că au fost stabilite majorări de întârziere în sumă de X lei ce nu sunt datorate ca urmare a nerespectării prevederilor art.101 din Codul de procedură civilă cu privire la termenele de la care curg obligațiile fiscale accesorii.

În drept, sunt aplicabile prevederile și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 25.02.2009 – 01.06.2010:

“(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.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

[...]

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

Totodată, potrivit art.120 din același act normativ, în vigoare pe perioada 01.06.2010 – 15.08.2011:

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport

cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv. [...]

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Potrivit prevederilor legale se reține că majorările/dobânzile de întârziere în sumă de X lei au fost calculate la debitul stabilit suplimentar pentru care s-a respins contestația.

În ceea ce privește cuantumul acestora societatea susține că au fost stabilite majorări/dobânzi de întârziere în sumă de X lei ce nu sunt datorate ca urmare a nerespectării prevederilor art.101 din Codul de procedură civilă cu privire la termenele de la care curg obligațiile fiscale accesorii.

Referitor la acest aspect, prin adresa nr.X/29.09.2011, organele de inspecție fiscală precizează: *“Cu privire la calculul majorărilor de întârziere /dobânzi facem precizarea că în urma verificării și recalculării acestora echipa de inspecție a acceptat ca fiind eronat calculată suma de X lei urmare a includerii în plus a 8 zile nelucrătoare/sărbători legale pentru perioada 2009 – 2010.*

Majorările s-au recaculat numai pentru debitele scadente în zilele respective (28.04.2009;28.07.2009;27.10.2009;29.10.2009;27.04.2010; 27.07.2010; 28.09.2010;28.12.2010), nu pentru debitul cumulat așa cum a fost stabilită eronat suma de X lei de către .X. IFN SA.

Astfel, din total majorări/dobânzi de întârziere stabilite prin Decizia de impunere nr.FM-.X./30.08.2011, în sumă de X lei, calculate de la data de 25.02.2009 până la data de 15.08.2011, echipa de inspecție acceptă ca suma stabilită eronat de control X lei.”

Potrivit celor prezentate se va admite contestația pentru majorările/dobânzile de întârziere în sumă de X lei.

De asemenea, conform principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată **pentru majorările/dobânzile de întârziere în sumă de X lei.**

În ceea ce privește penalitățile de întârziere, conform prevederilor art.I pct.11 din OUG nr.39/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în MO nr.278/28.04.2010:

“După articolul 120 se introduce un nou articol, articolul 120¹, cu următorul cuprins:

"ART. 120¹

Penalități de întârziere

“ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit.b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Iar la art.II alin.2 și alin.3 din același act normativ se prevede:

“(2) Pentru creanțele fiscale care au scadența anterior intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, **începând cu data intrării în vigoare a acesteia se datorează dobânzi și penalități de întârziere.** În acest caz, termenele în funcție de care se stabilește nivelul penalității de întârziere prevăzute la art.120¹ încep să curgă de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență.

(3) În toate actele normative în care se face trimitere/referire la prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar sumele respective constituie venit al bugetului de stat, pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată se datorează dobânzi și/sau penalități de întârziere.”

Față de prevederile legale invocate mai sus se reține că începând cu data intrării în vigoare a OUG nr.39/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în MO nr.278/28.04.2010, pentru plata cu întârziere a obligațiilor fiscale contribuabilii au obligația plății de dobânzi și penalități de întârziere, actul normativ stipulând că **“Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.**

Ca urmare, invocarea de către contestatoare a art.16 din Constituția României potrivit căruia **“cetățenii sunt egali în fața legii și a autorităților publice, fără discriminări “** nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece acest principiu a fost respectat.

Totodată, se reține că în speță nu poate fi vorba de nicio discriminare sau de dublă impozitare întrucât majorările și penalitățile de întârziere au fost stabilite în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.1 din Legea nr.571/32003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj și fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, precizează contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale, precum și modul de calcul și de plată al acestora. Prezentul cod cuprinde procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a convențiilor de evitare a dublei impuneri.”

Iar la art.2 se prevede:

“(1) Impozitele și taxele reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:[...]

f) taxa pe valoarea adăugată;”

Astfel, **din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată și a accesoriilor aferente, datorate bugetului de stat**, societatea are calitatea de persoană impozabilă așa cum se prevede la art.127 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

fiind înregistrată în scopuri de TVA la organele fiscale în baza unui cod de înregistrare atribuit de autoritățile competente, conform prevederilor art.125¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“8. codul de înregistrare în scopuri de TVA reprezintă codul prevăzut la art.154 alin. (1), atribuit de către autoritățile competente din România persoanelor care au obligația să se înregistreze conform art.153 sau 153¹, sau un cod de înregistrare similar, atribuit de autoritățile competente dintr-un alt stat membru;”

Se reține că penalitățile de întârziere au fost calculate, în baza prevederilor legale în vigoare, la debitul stabilit suplimentar pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată astfel că, potrivit principiului de drept

conform căruia accesoriul urmează principalul **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru penalitățile de întârziere în sumă de X lei.**

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Respingerea ca contestației formulate de .X. IFN SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, **pentru suma de X lei, reprezentând:**

.X. lei TVA;

X lei majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.

2. Admiterea contestației formulată de .X. IFN SA pentru suma de X lei reprezentând majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru această sumă.

Prezenta decizie poate fi atacată la la Curtea de Apel X, în termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL

X