



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 387 10 00 interior 2073
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 42 / 2013

privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SA

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906085/17.01.2013

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./07.01.2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/17.01.2013, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., Șos. X nr.5, Complexul Comercial X, Clădirea X, etaj X, sector X, CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J40/X/1998, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./19.11.2012 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./19.11.2012.

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

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./19.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **20.11.2012**, potrivit mențiunii olografe „*Confirm primirea unui exemplar*„ de pe adresa nr..X./19.11.2012 de transmitere a actelor administrative fiscale către societate, 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, respectiv la data de **20.12.2012** conform ștampilei poștale de pe factura nr..X./20.12.2012 ce atestă transmiterea contestației prin C.N. Poșta română SA, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili la data de 21.12.2012, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registratura, 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, la data depunerii contestației SC .X. SA regăsindu-se la poziția X din Anexa 2 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2012 la OMFP nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./19.11.2012 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./19.11.2012, societatea susține următoarele:

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă contractelor de leasing reziliate pentru care bunurile care au făcut obiectul acestora nu au fost recuperate contestatara consideră că este nelegală constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia bunurile în curs de recuperare de la utilizatori reprezintă bunuri lipsă din gestiunea societății conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea face o scurtă prezentare a modului de desfășurare a operațiunilor de leasing ce constituie obiectul sau principal de activitate, respectiv activitatea de leasing reglementată de prevederi legale specifice referitoare, atât la organizarea și functionarea societăților de leasing (Ordonanța Guvernului nr.51/1997), cât și cu privire la contabilizarea operațiunilor de leasing conform Ordinului Guvernatorului Bancii Naționale a României nr. 5/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabile instituțiilor de credit, abrogat prin Ordinul

Bancii Naționale a României nr.13/2008, modificat și completat de Ordinul Bancii Naționale a României nr.26/2010 -denumit în prezenta contestație "Ordinul13/2010".

Astfel, contestatara susține că în baza contractului de leasing încheiat și a legislației în vigoare - art.1 și art.9 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.51/1997- utilizatorului i se transmite dreptul de folosință și posesia bunului, societatea păstrând nuda proprietate. Transmiterea dreptului de folosință și a posesiei se face pe o perioadă determinată de timp, în schimbul plății unei rate de leasing, cu posibilitatea cumpărării bunului de către utilizator la expirarea duratei contractului. În concret, pe toată perioada derulării contractului de leasing toate riscurile și obligațiile asupra bunului aparțin utilizatorului.

Acesta este motivul pentru care reglementările contabile impun aplicarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului, conform căruia bunurile sunt recunoscute în patrimoniul entității care suporta toate riscurile și obligațiile aferente deținerii și utilizării acestora, utilizatorul având obligația înregistrării bunului în contabilitatea sa (pct.32 alin.(10) din Ordinul BNR nr.13/2008).

Din punct de vedere fiscal, contestatara susține că, în conformitate cu prevederile art.25 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ținând cont că în cadrul contractului de leasing societatea transferă toate drepturile și obligațiile asupra bunului (cu excepția dreptului de dispoziție) utilizatorul are obligația înregistrării în gestiune a bunului în vederea aplicării regimului de amortizare.

În consecință, societatea nu înregistrează în contabilitate bunul ce face obiectul contractului de leasing, ci doar valoarea capitalului contractului de leasing în contul 471 "*Creanțe imobilizate*" întrucât, din punct de vedere economic și fiscal societatea realizează o operațiune de finanțare conform pct.259 din Ordinul BNR nr.13/2008.

Mai mult, potrivit prevederilor art.10 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.51/1997 bunurile ce fac obiectul contractelor de leasing sunt recepționate direct de utilizator la termenul și în condițiile de livrare agreeate cu furnizorul, iar printre documentele ce stau la baza înregistrării bunurilor în patrimoniul unei societăți în calitate de utilizator se numără și nota de recepție a bunurilor.

Contestatara susține că urmarea contextului economic nefavorabil există situații în care utilizatorii întârzie cu plata ratelor de leasing, caz în care societatea are dreptul de a rezilia contractul de leasing și de a solicita returnarea bunului ce a făcut obiectul acelui contract de leasing. Odată reziliat contractul de leasing, societatea nu mai emite facturi utilizatorilor și deci nu mai colectează taxa pe valoarea adăugată, întrucât încetează

premisele pentru prestarea unui serviciu.

Deși utilizatorii sunt notificati asupra incetarii relatiilor comerciale, exista situatii in care utilizatorii nu returneaza bunul ce a facut obiectul contractului de leasing in perioada prevazuta in contract, fiind astfel nevoita sa demareze procedura de executare silita asupra utilizatorului pentru a-și recupera propriul bun.

In acest sens, societatea arată că în conformitate cu prevederile art.8 din Ordonanta Guvernului nr.51/1997 potrivit carora "*contractele de leasing [...] constituie titluri executorii*", societatile de leasing au dreptul de a initia proceduri de executare impotriva debitorilor sai, însă aceasta procedura este anevoioasa și complexa, având o durata de la cateva luni la ani, datorita modificarilor continue aduse de legiuitor asupra procedurii de executare silita, incepand cu anul 2009. Astfel, conform actualei proceduri, dupa rezilierea contractului de leasing, societatea trebuie sa depuna o cerere in scris catre executorul judecatoresc in vederea solicitarii initierii procedurii de executare silita impotriva utilizatorului. Dupa urmarirea tuturor procedurilor legale de catre executorul judecatoresc, instanta de judecata este cea care trebuie sa emită o decizie pentru executarea silita, iar obtinerea unei astfel de hotarari poate avea loc intr-un termen de aproximativ 2 luni. Dupa notificarea utilizatorului, acesta din urma poate initia la randul sau o serie de proceduri legale, precum contestarea deciziei și suspendarea procedurii de executare silita, proceduri pe a caror perioada de derulare utilizatorul poate schimba frecvent locatia bunului și astfel, procedura de executare sa fie ingreunata.

Chiar daca societatii i-a fost aprobat dreptul de a executa silit utilizatorii nu inseamna ca bunul ce a facut obiectul contractului de leasing va fi recuperat in scurt timp, deoarece utilizatorii apeleaza la diverse tertipuri pentru a tergiversa returnarea bunului, situatie in care societatea este nevoita la randul sau sa angajeze diverse firme de recuperare pentru a localiza și a urmări bunurile.

In consecinta, in toata aceasta perioada, societatea nu poate sa-și inregistreze bunul in contabilitate intrucat pct.308¹ alin.(1) din Ordinul BNR nr.13/2008 prevede ca in cazul rezilierii contractului de leasing financiar, **bunurile vor putea fi inregistrate in contabilitatea locatorului doar la momentul posesiei lor.**

Prin urmare, rezilierea contractului de leasing și nerecuperarea bunului reprezinta un prejudiciu adus societatii intrucat, aceasta inregistreaza costuri cu recuperarea și, in același timp, este lipsita de obtinerea de venituri de pe urma bunului, venituri pe care le-ar fi obtinut daca bunul ar fi fost recuperat dupa rezilierea contractului de leasing.

Astfel, deși a actionat de buna credinta și a facut toate demersurile necesare pentru a reintra in posesia bunurilor nereturnate de utilizatori, avand in vedere numarul procedurilor ce trebuie urmate, precum și durata lor, societatea s-a aflat in imposibilitatea de a recupera bunurile respective

ulterior rezilierii contractelor.

Ca urmare, contestatara susține că bunurile în curs de recuperare de la utilizatori nu sunt bunuri lipsă în gestiune întrucât prevederile în materie contabilă și fiscală **obliga utilizatorul la înregistrarea bunului în gestiunea sa**, societatea realizând doar operațiunea de finanțare. Astfel, respectând principiul prevalenței economicului asupra juridicului, bunurile trebuie recunoscute în patrimoniul utilizatorului, care suporta toate riscurile și obligațiile aferente deținerii și utilizării acestora.

Contestatara susține că activitatea societăților de leasing este aceea de a finanța achiziția de bunuri și nu aceea de a realiza comerț de autovehicule și/sau echipamente, astfel încât bunul ce face obiectul contractului de leasing poate fi asimilat din punct de vedere economic cu o garanție pentru situațiile în care utilizatorii nu își respectă obligația de plată a ratelor de leasing.

Constatarea unei lipse din gestiune presupune ca, anterior acestui eveniment, bunurile în cauză să fi fost declarate în baza documentelor justificative ca intrând în gestiunea unei societăți, însă societatea nu a înregistrat bunurile acordate în leasing utilizatorilor în gestiunea sa contabilă și nici nu avea obligația să le înregistreze până la momentul recuperării lor de la utilizatori.

Un alt argument prezentat de contestatară constă în aceea că interpretarea corectă a prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal este aceea că obligația colectării taxei pe valoarea adăugată trebuie să intervină numai pentru situațiile în care există o pierdere ireversibilă a bunurilor (adică lipsesc fizic, nu se mai pot identifica, au fost pierdute, au fost distruse etc.) ce au fost înregistrate în gestiunea unei societăți și astfel, proprietarii nu mai dețin dreptul de a dispune de bunuri ca și proprietari.

De asemenea, societatea arată că bunurile nu au fost niciodată înregistrate în gestiunea sa, dar în aceeași măsură, lipsește însăși pierderea ireversibilă a bunurilor ce face obiectul contractelor de leasing întrucât acestea există în gestiunea utilizatorilor.

Mai mult, societatea deține în continuare dreptul de a dispune de bunuri ca proprietar, drept în virtutea căruia este îndreptățită să ceară în cadrul procedurilor de executare silită restituirea bunurilor de către utilizatori.

Ca urmare, societatea nu poate fi de acord cu abordarea organelor de inspecție fiscală de a stabili că bunurile nerecuperate de societate sunt lipsă în gestiune atât timp cât există dovezi că bunurile sunt în fapt în inventarul utilizatorilor. Chiar dacă s-ar extinde aplicabilitatea art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal asupra lipsei bunurilor din gestiunea unui tert, decizia organelor de inspecție fiscală și-ar păstra caracterul nelegal întrucât bunurile există în continuare în gestiunea utilizatorilor, chiar dacă acestea sunt folosite în mod abuziv.

Din motivele prezentate societatea considera ca în vederea examinării starilor de fapt relevante pentru a stabili obligatii suplimentare, organele de inspectie fiscala pot solicita Garzii Financiare efectuarea unei inspectii inopinate la sediul utilizatorului pentru a se convinge ca bunurile nu sunt lipsa în gestiunea utilizatorului și reprezinta doar o problema de timp pentru recuperarea acestora.

Totodată, organele de inspectie fiscala nu au precizat argumentele în baza carora au constatat că societatea este responsabila pentru nerecuperarea bunurilor, în conditiile în care utilizatorii sunt cei care detin abuziv bunurile, în timp ce societatea a depus toate diligentele pentru a recupera aceste bunuri ce au facut obiectul contractelor de leasing reziliate.

Societatea arată că poate dovedi ca a actionat de buna-credinta în ceea ce privește procesul de recuperare a bunurilor, iar faptul ca acestea nu au fost recuperate nu reprezinta rezultatul unei lipse de interes ori de diligenta, ci se datoreaza limitarilor legale cu privire la acest proces.

De asemenea, contestatara susține că organele de inspectie fiscala au stabilit sume suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată în valoare de .X. lei aferente capitalului ramas nefacturat de societate pentru contractele de leasing reziliate în perioada 2007-2011 și a caror bunuri nu au fost inca recuperate, invocand ca temei de drept numai dispozitiile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in toata perioada supusa controlului fiscal.

Referitor la acest aspect contestatara arată că și în situația în care bunurile nerecuperate ar fi incadrate ca bunuri lipsa din gestiune in conformitate cu art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vigoare in perioada 2007-2010 și pana la 1 martie 2011 nu au prevederi specifice privind stabilirea bazei de impozitare pentru bunurile nerecuperate din contracte de leasing reziliate.

Astfel, societatea invocă prevederile art.137 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare in perioada ianuarie 2007 - februarie 2011, potrivit căroră baza de impozitare pentru operatiunile prevazute la art.128 alin.(4) este constituita din *“pretul de cumparare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, in absenta unor astfel de preturi de cumparare, pretul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezinta active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme”*.

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vigoare in perioada ianuarie 2007-februarie 2011, date în explicitarea art.137 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, prevăd că 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 constituita din valoarea ramasa la care aceste bunuri sunt înregistrate in contabilitate, calculata in

functie de amortizarea contabilă, **dar nu mai puțin decât valoarea la care bunurile au fost imputate, în cazul bunurilor constatate lipsa din gestiune.** Dacă activele corporale fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero sau, după caz, valoarea imputată, în cazul lipsurilor imputabile.

Având în vedere baza legislativă menționată mai sus, aplicabilă în perioada ianuarie 2007-februarie 2011, **pentru bunurile de natura activelor corporale fixe lipsa din gestiune, baza de impozitare este valoarea rămasă de amortizat a bunurilor, astfel cum este înregistrată în contabilitate.**

Față de aceste prevederi societatea susține că atât timp cât bunurile nu sunt înregistrate în gestiunea societății și nu sunt amortizate în contabilitate, **nu există o bază de impozitare pentru bunurile aflate încă în procedura de recuperare ca urmare a contractelor de leasing reziliate.**

Totodată, contestatoarea arată că în perioada martie 2011 - decembrie 2011 era în vigoare HG nr.150/2011 pentru modificarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal prin care au fost introduse precizări specifice cu privire la speta în cauză, astfel:

Conform punctului 2) de la litera e) din HG nr.150/2011, se modifică pct.6 din Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal prin introducerea unui alineat nou -alineatul 6, care prevede:

„(6) în cazul contractelor de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporale, care se reziliază, se considera ca bunurile sunt lipsa din gestiunea locatorului/finantatorului, în sensul art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, la expirarea termenului-limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, dar nu mai mult de 30 de zile calendaristice de la data rezilierii contractului.

Baza de impozitare a livrării către sine se determină potrivit prevederilor pct.18 alin. (4). în cazul în care locatorul/finantatorul reintra în posesia bunurilor, acesta are dreptul să anuleze livrarea către sine efectuată conform primei teze a prezentului alineat”,

iar conform punctului 9) de la litera e) “Taxa pe valoarea adăugată” din HG 150/2011 care modifică pct.18 alin.(4) teza a II-a din Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal în sensul:

“Pentru bunurile care fac obiectul contractelor de leasing financiar și care constituie pentru locator/finantator o livrare de bunuri conform art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, baza de impozitare este valoarea capitalului rămas de facturat.”

Având în vedere că această modificare a intervenit la nivel de hotărâre de guvern (HG nr.150/2011), contestatara arată că aceasta nu poate modifica prevederile Codului fiscal care au fost aprobate prin lege. În acest

sens, invocam dispozițiile Legii nr.24/2000 privind normele de tehnica legislativa in intelesul carora o hotarâre de guvern nu poate modifica o lege intrucât nu are forta legislativa egala sau superioara acesteia din urma. Mai mult, potrivit art.4 alin.(3) din Legea nr. 24/2000, actele normative date in aplicarea unei legi nu se pot aplica decât in limitele respectivei legi. In acest sens s-a pronunțat și Inalta Curte de Casatie și Justitie.

Prin urmare, societatea susține că organele de inspecție fiscală au aplicat retroactiv prevederile acestui act normativ pentru a calcula și stabili in sarcina societății debite suplimentare in suma de .X. lei aplicand cota de TVA in vigoare la capitalul ramas nefacturat aferent contractelor de leasing reziliate pentru care bunurile nu au fost restituite de utilizatori, precum și obligatii accesorii aferente in suma totală de X lei.

Astfel, contestatara arată că potrivit acestor prevederi introduse prin HG nr.150/2011, ce au intrat in vigoare la data de 1 martie 2011 și care nu au fost mentionate in actele administrativ fiscale contestate, rezulta:

- o extindere nejustificata a bazei de impozitare pe o perioada de timp in care nu existau mentiunile specifice aduse de HG150/2011;
- încălcarea dispozițiilor art.43 alin.(2) lit.f) din Codul de procedura fiscala cu privire la continutul și motivarea actului administrativ fiscal- ceea ce reprezinta un motiv suplimentar de nelegalitate a actului administrativ contestat.

Contestatara susține că organele de inspectie fiscala ar fi fost cel mult indreptatite sa impuna sume suplimentare de TVA cu privire la bunurile nerecuperate aferente contractelor de leasing reziliate doar incepând cu data de 1 martie 2011 și numai cu conditia ca respectiva modificare legislativă sa fi fost făcuta de Codului Fiscal - ceea ce nu este cazul de fata și aceasta prevedere din legislatia nationala sa nu fi contravenit legislatiei europene in domeniul TVA. Considera că este evidenta intentia legiuitorului de a aplica normele introduse prin HG nr.150/2011 incepand cu data intrarii acestora in vigoare pentru că s-a avut în vedere pe de o parte respectarea tehnicilor de aplicare a legii, iar pe de altă parte garantarea către contribubil a certitudinii juridice de interpretare și aplicare corectă a legii.

In acest sens, invoca *principiul certitudinii impunerii*, prevazut la art. 3 lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care obliga la *“elaborarea de norme juridice clare, care sa nu conduca la interpretari arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plata sa fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia sa poata urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și sa poata determina influenta deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale.”*

Ca urmare, contestatara susține că nu au fost respectate prevederile art.6 alin.(1), art.109 alin.(1) și art.43 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în

sensul că organele de inspecție fiscală nu au invocat temeiul legal incident, respectiv HG nr.150/2011, lipsind astfel motivarea în drept, aspect ce constituie o încălcare grava a procedurii de întocmire a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată. Astfel prin ignorarea cu buna știință a dispozițiilor legale privind motivarea actelor administrativ fiscale, societatea se vede pusă în situația de a fi nevoită să suporte consecințe și implicații fiscale în ceea ce privește însăși activitatea acesteia, cauzate de impunerea, în mod nelegal, a unor sume semnificative, care îi compromit situația financiară, deși a fost și este contribuabil de bună credință, platitor de impozite și taxe la bugetul de stat.

Având în vedere argumentele prezentate societatea consideră că, deși nu există o sancțiune specifică prevăzută de Codul de procedură fiscală cu privire la aceste aspecte, conform art.2 alin.(3) din această normă juridică care prevede *“unde prezentul cod îl dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă”*, devin aplicabile dispozițiile art.105 alin.(2) din Codul de procedură civilă care dispune că *„Actele indeplinite cu neobservarea formelor legale sau de un funcționar incompetent se vor declara nule numai dacă prin aceasta s-a pricinuit părții o vătămare ce nu se poate înlătura decât prin anularea lor”*.

De asemenea, contestatara susține că nu există nicio obligație de colectare sau ajustare a TVA pentru bunurile lipsă din gestiune conform prevederilor și jurisprudenței europene, din motivele:

Societatea consideră că impunerea unei măsuri care să sancționeze societatea ce acționează cu bună credință în scopul de a recupera bunurile pentru a le folosi mai departe în activitatea economică, este **neproportional cu scopul urmărit**. Astfel, societatea suferă un prejudiciu dublu, confruntându-se atât cu întârzieri la intrarea în posesie asupra bunurilor acordate în leasing, cât și cu întreaga povară fiscală, aferentă sumelor de taxă pe valoarea adăugată pe care trebuie să le auto-colecteze, având ca bază de impozitare valoarea capitalului rămas de facturat.

Contestatara susține că situația în care se află societatea este comparabilă cu cea în care s-ar afla un agent economic al cărui bunuri ar fi furate. Astfel, bunurile ce fac obiectul contractului de leasing nu pot intra în posesia societății din cauza unor acțiuni ilicite ale unor terțe persoane ce acționează împotriva vointei societății, ceea ce, din perspectiva juridică și economică, reprezintă o situație similară cu cea a unui agent economic din a cărui gestiune bunurile sunt furate, singura diferență fiind că în cazul societății bunurile nu se află în gestiunea acesteia. Înșă, dacă în cazul furtului unor bunuri, un agent economic nu este obligat să auto-colecteze TVA aferentă acestora este de neacceptat ca societatea, care nu poate să procedeze la reposedarea bunurilor din cauze independente de voință să și în ciuda eforturilor pe care le depune, să fie obligată la auto-colectarea TVA.

În același sens, este și cazul C-35/03 British American Tobacco

International Ltd conform căruia Curtea Europeană de Justiție a stabilit la punctul 36 ca *“furtul bunurilor îl face pe hot să fie singurul posesor al bunurilor furate. Aceasta situație nu este una similară cu cea a transferului dreptului de dispoziție în condiții normale de vânzare. Un furt, nu poate, în consecință, să constituie un transfer al dreptului de a dispune ca și proprietar [...] de la victima la hot”*. Chiar dacă acest caz al CEJ nu este identic cu situația societății, prin analogie, lipsa posesiei bunului de către aceasta din urmă nu poate să constituie o livrare de bunuri astfel încât nu există obligația colectării de TVA, întrucât utilizatorul este cel ce depune în mod abuziv posesia bunului, contrar cu intențiile și eforturile societății de a recupera bunul.

Totodată, contestatara arată că decizia organelor de inspecție fiscală este nelegală și neîntemeiată, dar este și contrară cu principiile europene în materie de TVA. În baza principiilor TVA existente, fiecărui stat membru i se impune respectarea neutralității taxei, și anume să fie asigurat dreptul de deducere, precum și eliminarea cazurilor de dubla impunere.

Potrivit principiului neutralității TVA, sistemul de deducere are menirea de a scuti comerciantul în întregime de sarcina TVA datorată pentru achizițiile sale, atât timp cât aceste achiziții sunt efectuate pentru activitatea economică, indiferent de scopul sau rezultatul acesteia. Aplicarea unei măsuri prin care s-ar stabili ajustarea TVA sau auto-colectarea TVA prin asimilarea unei livrări către sine, ar conduce la afectarea dreptului de deducere și ar fi astfel împotriva principiului neutralității TVA dacă această măsură ar fi contrară acestui principiu.

Prin urmare, este contrară principiului neutralității TVA să se stabilească măsuri care să afecteze dreptul de deducere a TVA pentru persoanele impozabile care efectuează operațiuni impozabile sau au intenția de a desfășura operațiuni impozabile, așa cum este stipulat în multe dintre cazurile CEJ, precum C-110/94 Inzo, C-255/02 Halifax sau C-37/95 Ghent Coal.

În opinia societății, având în vedere cazul specific, deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de bunuri subiect al contractelor de leasing financiar nu poate fi afectată (fie prin ajustarea TVA sau de auto-colectarea TVA) deoarece bunurile respective sunt folosite în operațiuni impozabile care dau dreptul de deducere TVA.

Chiar și în cazul rezilierii contractelor de leasing, intenția societății este de a recupera bunurile și de a le folosi în continuare pentru desfășurarea de operațiuni impozabile. Societatea consideră că procesul de recuperare a bunului ce a făcut obiectul contractului de leasing face parte din activitatea economică a societății și astfel este neîntemeiat ca bunurile nerecuperate să atragă pentru societatea de leasing ajustarea TVA sau să fie asimilată unei livrări către sine, atât timp cât efectuează toate acțiunile legale posibile pentru a intra în posesia bunurilor, cu intenția de a le folosi mai departe în activitatea sa economică.

În susținere contestatara invocă cazurile CEJ C-439/04 și C-440/04 *Axel Kittel versus Statul Belgian*, cazurile comasate C-354/03, C-355/03 și C-484/03 *Optigen Ltd, Fulcrum și Bond Casa*, prin care Curtea a decis ca o persoana impozabila este indreptatita sa deduca TVA, atunci cand actioneaza de buna credinta, și mai mult, potrivit principiului neutralitatii TVA, acesteia nu i se poate refuza dreptul de deducere a taxei ca urmare a incalcarii termenilor contractuali de catre partile implicate.

De asemenea, sunt invocate cazurile comasate C-439/04 și C-440/04 *Axel Kittel versus Statul Belgian*, decizia CEJ fiind data in conditiile in care autoritatile fiscale belgiene au stabilit ca in cazul C-439/04, societatea *Ang Computime Belgium* participase cu buna știinta la o frauda “*carusel*”, in cazul C-440/04 societatea *Recolta* nu știa și nu avea vreo suspiciune ca era implicata intr-o frauda majora generata de anumite persoane cu care societatea *Recolta* se afla in relatii comerciale.

Chiar daca legea nationala prevede ca in conditiile in care un contract este nul, datorita unei prevederi a legii civile care confera nulitate contractului, nulitatea acestuia duce și la pierderea de catre persoana impozabila a dreptului de deducere a TVA pe care l-a platit, totuși Curtea a decis in cazul *Axel Kittel* ca articolul 17 al Directivei a 6-a are prioritate fata de legea nationala, prin urmare dreptul de deducere aferent achizițiilor efectuate ramane dobandit, situatie în care nu este relevant faptul ca nulitatea contractului survine ca urmare a unei evaziuni privind TVA sau a altui tip de frauda.

Contestatara susține că, in cazurile C-354/03 și C-355/03 *Optigen și Fulcrum* au fost parti nevinovate intr-o frauda de tip carusel, și nu au fost implicate și nici nu cunoșteau sau ar fi avut vreun motiv sa aiba știință despre existenta acesteia, altul in afara de faptul ca celelalte parti erau cumparatori sau vanzatori obisnuiti dintr-un alt stat membru.

In cauza C-484/03, *Bond Casa* nu a fost suspectata de comiterea vreunei fraude în domeniul TVA, necunoscand existenta fraudei pretinsa de catre organele fiscale. Toate tranzactiile efectuate de catre *Bond Casa* au fost operatiuni reale nefiind diferite de alte tranzactii în care *Bond Casa* le-a derulat, bunurile fiind livrate și contravaloarea acestora fiind încasata în mod real.

Potrivit deciziei CEJ data în cazurilor comasate C-354/03, C-355/03 și C-484/03, dreptul de deducere a TVA pentru achizitii nu poate fi afectat de faptul ca, în lantul de aprovizionare, din care fac parte aceste tranzactii anterioare sau ulterioare, o alta tranzactie este viciata prin comiterea unei fraude TVA, despre care persoana impozabila nu a știut și nici nu avea posibilitatea sau orice mijloc de a afla.

În concluzie, societatea considera ca masura autoritatilor fiscale de a impune societatii sume suplimentare de plata reprezentând TVA auto-colectata pentru livrari catre sine, este impotriva principiului neutralitatii TVA.

Totodată, contestatara susține că, și în situația în care la data de 1 martie 2011 a fost adoptată HG nr.150/2011 prin care au fost introduse precizări specifice la punctele 2 și 9 de la litera E "*Taxa pe valoarea adăugată*" prin care se asimilează bunurile nerecuperate ca lipsa în gestiunea companiilor de leasing tot este nelegală și neîntemeiată decizia organelor de inspecție fiscală de a stabili sume suplimentare întrucât **aceste prevederi nu sunt conforme cu prevederile Directivei Europene 2006/112/CE cu privire la TVA**, care de la data aderării României la UE trebuie să fie corect transpuse în legislația națională în domeniul TVA.

De asemenea, contestatara invocă prevederile art.16 și art.18 din Directiva TVA care cuprind cazurile pentru care se aplică livrarea către sine, neincluzând și situația lipsei bunurilor din gestiune, și cu atât mai puțin livrarea către sine pentru situația bunurilor nerecuperate, și arată că este orba de o transpunere incorectă în legislația națională a prevederilor Directivei de TVA, aspect care a generat de altfel declanșarea procedurii de pre-infringement împotriva României, situație confirmată și de ultimele modificări ale Codului Fiscal.

Totodată contestatara invocă Nota de fundamentare la OG nr.15/2012 pentru modificarea și completarea Codului Fiscal prin care se precizează că promovarea acestui act normativ a fost determinată de necesitatea compatibilizării legislației naționale cu legislația europeană, pentru a evita procedura de infringement având în vedere declanșarea împotriva României a primei etape a fazei precontencioase a acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor care îi revin în temeiul Directivei 2006/112/CE.

Astfel, ca o confirmare a nelegalității acestor prevederi, contestatara susține că prin OG nr.15/2012 de modificare a Codului fiscal începând cu data de 1 ianuarie 2013, prevederile art.128 alin.(4) litera d) din Codul Fiscal sunt abrogate.

Societatea susține că art.185 din Directiva de TVA este cel care impune ajustarea TA în cazul bunurilor pierdute, **dar nu și pentru pierderile care sunt demonstrate și confirmate în mod corespunzător, sau, mai exact, dacă aceste pierderi s-ar datora ca urmare a unor cauze obiective.**

Chiar dacă ar accepta, prin absurd, că bunurile nerecuperate sunt lipsa în gestiunea societății de leasing, societatea tot nu ar fi obligată să efectueze ajustarea dreptului de deducere a TVA conform prevederilor Directivei de TVA întrucât poate să facă dovada că aceste "pierderi" se datorează unor cauze obiective și numai datorită procedurilor de recuperare anevoioase nu poate să intre în posesia lor. În acest sens invocă cauza C-106/77 Amministrazione delle Finanze v. Simmenthal SpA și cazul C-8/81 U Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt prin care CEJ a stabilit că deși

Statele Membre au propriile legi naționale, Tratatul Uniunii Europene și Tratatul de Functionare a Uniunii Europene impun aplicarea directă a prevederilor Directivelor de TA în legislația națională. Aceasta înseamnă că în disputele dintre contribuabili și autoritățile fiscale, companiile se pot baza pe prevederile Directivelor europene, ele prevalând asupra prevederilor legislației naționale.

De asemenea, se arată că Directiva este clară cu privire la bunurile lipsa din gestiune, și anume acestea nu reprezintă o livrare către sine ci se impune o ajustare a TVA dedusă la achiziția bunului numai în situația în care nu există suficiente dovezi că aceste pierderi se datorează unor cauze obiective.

În consecință, consideră nelegală și nemtemeiata decizia organelor de inspecție fiscală de a stabili sume suplimentare pe motiv că bunurile nerecuperate sunt lipsa în gestiunea societății întrucât este împotriva principiilor juridice și economice cu privire la operațiunile de leasing, fiind în aceeași măsură împotriva prevederilor Directivei de TVA și a principiilor europene în materie de TVA.

Cu privire la majorările și penalitățile de întârziere calculate, contestația arată că prin stabilirea unor sume suplimentare de TVA, au fost stabilite debite suplimentare în sarcina societății și pe cale de consecință au fost calculate accesorii aferente conform Codului de procedură fiscală.

Având în vedere motivele invocate societatea consideră că este îndreptățită să conteste suma totală de lei reprezentând majorări de întârziere în suma de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X. lei.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./19.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./19.11.2012, astfel:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2005-2011 societatea a efectuat achiziții de autovehicule și diverse echipamente (tehnologice, medicale etc.) de la diversi furnizori. Acestea au făcut obiectul contractelor de leasing financiar și operațional încheiate cu diferiți utilizatori interni.

Din analiza modului de derulare și înregistrare în contabilitatea contractelor de leasing financiar având ca obiect autovehicule și diverse echipamente (tehnologice, medicale etc.) pentru care societatea a reziliat contractele de leasing și nu a intrat în posesia acestora.

Ca urmare, s-a constatat că în perioada 2007 - 2011, societatea a reziliat X contracte de leasing financiar încheiate cu diferiți utilizatori interni întrucât utilizatorii nu au mai achitat ratele de leasing la data prevăzută în seadentarele anexate la contracte.

Conform Contractelor de leasing financiar încheiate de SC .X. SA cu utilizatorii interni, s-au constatat următoarele aspecte:

În perioada 2007 - 2009, conform paragrafelor - Cazuri de culpa "Se considera caz de culpa, oricare din următoarele situații [...] lit.b., din contractul de leasing financiar":

"Utilizatorul nu efectuează plata integrală a vreunei sume pe care o datorează conform Contractului de Leasing și continuă să nu plătească, parțial sau integral această sumă o perioadă mai lungă de 30 de zile de la data scadenței".

Paragraful 17 Consecințele Cazului de Culpa [...] lit.d, prevede: " Să declare rezilierea de plin drept, fără a fi necesară punerea în întârziere și fără nicio formalitate prealabilă, cu efectul unui pact comisoriu de gradul IV, a Contractului de leasing și/sau a oricărei/tuturor convențiilor pe care le are cu utilizatorul, indiferent dacă sunt sau nu cuprinse în Contractul de leasing și să acționeze în vederea încetării tuturor acestor convenții, prin procedurile prevăzute în acestea. În acest caz, utilizatorul va fi obligat să restituie fără întârziere locatorului bunul care a făcut obiectul Contractului de leasing și să achite acestuia toate obligațiile de plată datorate, în baza Contractului de leasing, până la momentul predării efective a bunului. În cazul în care, din orice motiv, obligația de predare a bunului nu este executată, locatorul, utilizatorul va datora locatorului, ca echivalent al acestei obligații, sumele precizate la lit.c) de mai sus. În cazul în care locatorul reîntra în posesia bunului, ca urmare a aplicării prezentei clauze, însă bunul nu mai este utilizabil potrivit destinației acestuia ori valoarea acestuia a fost diminuată prin utilizarea excesivă defectuoasă sau neconformă destinației bunului acesta va fi îndreptățit să solicite utilizatorului cu titlul de daune-interese, sumele datorate potrivit clauzei de la lit.c) a prezentului Paragraf 17, din care va deduce valoarea efectivă a bunului la momentul respectiv, constatată de un expert desemnat de locator în acest sens".

În anul 2010, conform paragraf 16 - Cazuri de culpa "Se considera caz de culpa, oricare din următoarele situații [...] lit.b), din contractul de leasing financiar":

"Utilizatorul nu efectuează plata integrală a vreunei sume pe care o datorează conform Contractului de leasing și continuă să nu plătească, parțial sau integral această sumă o perioadă mai lungă de 15 zile de la data scadenței."

Paragraful 17 - Consecințele cazului de culpa [...] .lit.d). " Să declare rezilierea de plin drept, fără a fi necesară punerea în întârziere și fără nicio formalitate prealabilă cu efectul unui pact comisoriu de gradul IV a

Contractului de leasing si/sau a oricarei/ tuturor conventiilor pe care le are cu utilizatorul, indiferent daca sunt sau nu cuprinse in Contractul de leasing si sa actioneze in vederea incetarii tuturor acestor conventii, prin procedurile prevazute in acestea. In acest caz, utilizatorul va fi obligat sa restituie fara intarziere locatorului toate bunurile care au facut obiectul Contractului de leasing si sa achite acestuia toate obligatiile de plata datorate, in baza Contractului de leasing pana la momentul predarii efective a tuturor bunurilor. In cazul in care locatorul declara rezilierea conform prezentului Paragraf 17, lit.d) si nu a declarat scadent Comisionul de Reziliere, locatorul va fi indreptatit sa solicite utilizatorului, cu titlu de daune-interese, sumele datorate potrivit clauzei de la lit.c) a prezentului Paragraf 17, din care va deduce valoarea bunurilor de la momentul respectiv a bunurilor recuperate, constatata (i) fie de un expert sau evaluator desemnat de locator in acest sens (ii) fie prin vanzarea bunurilor la licitatie organizată pe Internet sau organizat in orice alta forma".

În anul 2011, conform paragraf 16 - Cazuri de culpa "Se considera caz de culpa, oricare din urmatoarele situatii [...] litb), din contractul de leasing financiar":

"Utilizatorul nu efectueaza plata integral a a vreunei sume pe care o datoreaza conform Contractului de leasing si continua sa nu plateasca, partial sau integral, aceasta suma o perioada mai lunga de 15 zile de la data scadentei".

Paragraful 17 – "Consecintele cazului de culpa [...] lit.c."

"Locatorul are dreptul sa declare rezilierea de plin drept, fără a fi necesara punerea in intarziere si fara nicio formalitate prealabila, cu efectul unui pact comisoriu de ultim grad a Contractului de leasing si/sau a oricarei/ tuturor conventiilor pe care le are cu utilizatorul, indiferent daca sunt sau nu cuprinse în Contractul de leasing, utilizatorul va fi obligat sa restituie fara intarziere locatorului toate bunurile care au facut obiectul Contractului de leasing si sa achite acestuia toate obligatiile de plata datorate, in baza Contractului de leasing, până la momentul predarii efective a tuturor bunurilor. În cazul in care locatorul declara rezilierea conform prezentului paragraf 17, lit.c) locatorul va fi indreptatit sa solicite utilizatorului o penalitate contractuala egala cu contravaloarea tuturor Ratelor de leasing pana la finalul contractului la care se adauga Valoarea Reziduala, precum si taxele, comisioanele si costurile aferente incetarii contractului. In cazul in care locatorul incaseaza intreaga penalitate contractuala conform prezentului paragraf 17 lit.c), iar bunul este recuperat de catre locator acesta va putea deduce din această suma pretul obtinut pe bun, in cazul vanzarii acestuia, sau valoarea bunului indicata de un tert specializat (expert, evaluator, service auto etc.), in cazul in care bunul nu este vandut."

Potrivit paragrafului 18 din Condițiile Generale la Contractul de leasing utilizatorul are obligația de a returna imediat locatorului, la unul din sediile locatorului, bunul/bunurile ce fac obiectul contractului de leasing.

Conform prevederilor paragrafului 16 lit.b), 17 lit.d) și 18 din Condițiile Generale la Contractul de Leasing, societatea declară rezilierea contractelor de leasing și notifică utilizatorii prin Notificarea de reziliere a Contractului de Leasing și Notificarea de plată.

Având în vedere prevederile contractuale menționate și datorită nerespectării de către utilizatori a obligațiilor de plată convenite contractual, societatea a reziliat o parte din contractele de leasing încheiate. În urma rezilierii, contractele de leasing nu mai produc efecte, astfel ca prestarea de servicii constând în transmiterea folosinței bunurilor ce au făcut obiectul acestor contracte încetează. Societatea de leasing nu a mai emis facturi utilizatorilor, deci nu a mai colectat taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, conform art.18. din Contractul de leasing utilizatorul avea obligația să restituie, iar SC .X. SA să preia în gestiunea sa bunul ce făcea obiectul contractului de leasing.

Ca urmare a inspecției fiscale s-a constatat că bunurile ce au făcut obiectul contractelor de leasing reziliate nu au fost reposedate conform prevederilor contractuale. În situația în care bunurile de capital, sunt lipsă din gestiune din alte motive decât cele prevăzute la art.128 alin.(8) lit.a)-c) din Codul fiscal, aceasta constituie o livrare de bunuri în sensul taxei pe valoarea Adăgata 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)".

Organele de inspecție fiscală au constatat că există contracte reziliate și bunuri nerecuperate, pentru care SC X SA a colectat taxa pe valoarea adăugată prin emiterea de facturi care cuprind ratele de leasing, comision de asigurare, diferențe curs valutar, valoarea reziduală și valoarea de lichidare, facturi ce au fost emise înainte de rezilierea contractelor de leasing, care au fost înregistrate în jurnalele de vânzări, în deconturile aferente lunilor respective și în evidența contabilă a societății.

Având în vedere faptul că, societatea în calitate de finanțator, este proprietarul bunurilor date în leasing și întrucât utilizatorii, urmare a încetării relațiilor contractuale dintre părți prin reziliere, nu și-au îndeplinit obligația contractuală de restituirea bunurilor ce au făcut obiectul respectivelor contracte, precum și faptul că în urma demersurilor întreprinse pentru recuperarea bunurilor, societatea nu a intrat în posesia acestora, organele de inspecție 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. Astfel, în conformitate cu prevederile art.155 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, **s-a recalculat taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită de societate rezultând un debit suplimentar în suma de X lei.**

Dacă în urma procedurii de recuperare bunurile vor reintra în gestiunea societății, nu vor mai fi îndeplinite condițiile prevăzute la art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal și societatea va avea posibilitatea să revină la situația anterioară constatării lipsei din gestiune, emitând o factură de corectare a autofacturii inițiale, conform art.159 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul suplimentar aferent contractelor ce au fost reziliate iar bunurile nereposedate, au fost calculate **majorări de întârziere în suma de .X. lei, până la data de 25.01.2012, precum și penalități de întârziere în suma de .X. lei.**

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 argumentul contestatarii privind aplicarea retroactivă a prevederilor 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, se rețin următoarele:

În ceea ce privește argumentele contestatoarei potrivit cărora „această modificare a intervenit la nivel de hotărâre de guvern (HG nr.150/2011), precizăm faptul că ea nu poate modifica prevederile Codului fiscal care au fost aprobate prin lege. În acest sens invocăm dispozițiile Legii nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă [...] în înțelesul cărora o hotărâre de guvern nu poate modifica o lege întrucât nu are forță legislativă egală sau superioară acesteia din urmă”, precum și faptul că potrivit prevederilor introduse prin HG nr.150/2011 care au intrat în vigoare la data de 1 martie 2011 rezultă „o extindere nejustificată a bazei de impozitare pe o perioadă de timp în care nu existau mențiunile specifice aduse de HG nr.150/2011” și a avut loc „o încălcare a dispozițiilor art.43 alin.(2) lit.f) din Codul de procedură fiscală cu privire la conținutul și motivarea actului administrativ fiscal” se reține că **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, **modifică punctul 6 al Titlului VI din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**, astfel:

“(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.

6) În cazul contractelor de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporale, care se reziliază, se consideră că bunurile sunt lipsă din gestiunea locatorului/finanțatorului, în sensul art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, la expirarea termenului-limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, dar nu mai mult de 30 de zile calendaristice de la data rezilierii contractului. Baza de impozitare a livrării către sine se determină potrivit prevederilor pct.18 alin.(4). În cazul în care locatorul/finanțatorul reîntră în posesia bunurilor, aceasta are dreptul să anuleze livrarea către sine efectuată conform primei teze a prezentului alineat.”

Prevederile aceluiași pct.6 alin.(5), anterior datei de 1 martie 2011, precizează:

“(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.”

Se reține că pct.6 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal s-a completat cu alineatul 6 ce aduce precizări legate de contractele de leasing financiar care se reziliază și restituirea bunurilor ce au făcut obiectul contractului la expirarea termenului limită prevăzut în aceste contracte.

Ca urmare, prin HG nr.150/2011 s-a completat pct.6 al Titlului VI din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și nu Codul fiscal. HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal este dată în explicitarea articolelor de lege din Codul

fiscal, în cazul în speță, prevederile pct.6 din HG nr.44/2004 sunt date în explicitarea articolului 128 din Codul fiscal. Astfel, prin completarea pct.6 din HG nr.44/2004, cu un nou alineat 6(6) dat în explicitarea art.128 din Codul fiscal, s-au adus modificări unei Hotărâri de Guvern, printr-o Hotărâre de Guvern, ce *are forța legislativă egală și nu superioară*.

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.6 al Titlului VI 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 sau de forță legislativă superioară, 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 și sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ pe care îl clarifică.

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.

Referitor la argumentul conform căruia organele de inspecție fiscală au luat drept bază de impozitare valoarea capitalului rămas de facturat, contestatara susține că, organele de inspecție fiscală au aplicat retroactiv 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./19.11.2012, și au aplicat cota de TVA la capitalului rămas nefacturat *“organele de inspecție fiscală ar fi fost cel mult îndreptățite să impună sume suplimentare de TVA cu privire la bunurile nerecuperate aferente contractelor de leasing reziliate doar începând cu data de 1 martie 2011 și numai cu condiția ca respectiva modificare legislativă să fi fost făcută în chiar conținutul Codului Fiscal- ceea ce nu este cazul de față și această prevedere din legislația națională să nu fi contravenit legislației europene în domeniul TVA “*, se reține:

Baza de impozitare stabilită de organele de inspecție fiscală a avut la bază prevederile legale incidente, respectiv:

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.18.4 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, în vigoare pe perioada 01.01.2007 – 30.02.2011:

“(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.”

Începând cu data de 01.03.2011 la lit.E pct.9 din HG nr.150/2011 se modifică pct.18 alin.(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

*"(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.**"*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit baza de impozitare conform prevederilor legale incidente pe perioada verificată.

În ceea ce privește neinvocarea expresă în conținutul Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./19.11.2012 a 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, așa cum s-a precizat mai sus acest act normativ modifică și completează HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dată în explicitarea articolelor de lege din Codul fiscal, care, potrivit doctrinei și jurisprudenței, prevederile au un caracter de interpretare a legii și sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ pe care îl clarifică. În acest context, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./19.11.2012 și Decizia de impunere nr.F-MC .X./19.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, sunt invocate prevederile HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, ceea ce presupune că este vorba de HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu toate modificările și completările ulterioare.

Astfel că, 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 aferentă 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 reziliat contractele de leasing și în urma demersurilor efectuate nu a intrat în posesia bunurilor.

În fapt, în perioada 2007 – 2011, datorită nerespectării de către utilizatori a obligațiilor de plată convenite contractual societatea a reziliat o parte din contractele de leasing încheiate.

În urma rezilierii, contractele de leasing nu mai produc efecte, astfel ca prestarea de servicii constând în transmiterea folosinței bunurilor ce a făcut obiectul acestor contracte încetează. Societatea de leasing nu a mai emis facturi utilizatorilor, deci nu a mai colectat taxa pe valoarea adăugată.

Conform prevederilor paragrafului 17 din Contractul de leasing utilizatorul avea obligația să restituie, iar locatorul să preia în gestiunea sa bunul ce făcea obiectul contractului de leasing.

Din verificarea efectuată a rezultat că bunurile ce au făcut obiectul unor contracte de leasing reziliate nu au fost reposedate în termenul prevăzut în contract.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în situația în care bunurile de capital, sunt lipsă în gestiune din alte motive decât cele prevăzute la art.128 alin.(8) lit.a) - c) 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 dispozițiile art.125¹ alin.(1) pct.16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că societatea, în calitate de finanțator, este proprietarul bunurilor date în leasing, și utilizatorii, ca urmare a 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, societatea nu a intrat în posesia acestora, s-a constatat că sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se taxa pe valoarea adăugată colectată în suma de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în situația în care, în urma procedurii de recuperare bunurile vor intra în gestiunea societății, nu vor mai fi îndeplinite condițiile prevăzute la art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

societatea va avea posibilitatea să revină la situația anterioară constatării lipsei din gestiune, emitând o factură de corectare a autofacturii conform prevederilor art.159 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, societatea susține că deși a acționat cu bună credință și a făcut toate demersurile necesare pentru a reîntra în posesia bunurilor nereturnate de utilizatori, având în vedere numărul procedurilor ce trebuie urmate, precum și durata lor, s-a aflat în imposibilitatea de a recupera în termen bunurile respective. Ca urmare, consideră nefondată opinia organelor de inspecție fiscală conform căreia bunurile nerecuperate aferente contractelor de leasing reziliate reprezintă bunuri lipsă din gestiunea societății.

Contestatară susține că bunurile nerecuperate nu reprezintă lipsuri în gestiune întrucât societatea a realizat doar operațiunea de finanțare, bunurile putând fi înregistrate doar la momentul reposesiei.

De asemenea, contestatară consideră că trebuia colectată taxa pe valoarea adăugată numai pentru cazurile în care pierderea este ireversibilă, respectiv în caz de pierdere, nu mai pot identifica, au fost distruse etc..

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au precizat argumentele pentru care societatea nu a recuperat bunurile deși aceasta a efectuat toate demersurile necesare.

În susținere contestatoarea invocă o serie de cazuri ale Curții Europene de Justiție, cum sunt C-435/03 British American Tobacco International Ltd arătând că, deși acest caz al Curții Europene de Justiție nu este identic cu situația societății, prin analogie, lipsa posesiei bunului de către aceasta din urmă nu poate să constituie o livrare de bunuri astfel încât nu există obligația colectării taxei pe valoarea adăugată deoarece utilizatorul este cel ce deține în mod abuziv posesia bunului, contrar cu intențiile și eforturile societății de a recupera bunul.

De asemenea, contestatară susține că decizia organelor de inspecție fiscală este contrară cu principiile europene în materie de taxă pe valoarea adăugată, respectiv este contrară cu principiul neutralității TVA, astfel că nu trebuie să se stabilească măsuri care să afecteze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile care efectuează operațiuni impozabile sau au intenția de a desfășura operațiuni impozabile, așa cum este stipulat în cazurile Curții Europene de Justiție, precum C-110/94 Inzo, C-255/02 Halifax sau C-37/95 Ghent Coal.

Totodată, invocă cazurile Curții Europene de Justiție C-439/04 Axel Kittel, C-354/03 Optigen Ltd, C-355/03 Fulcrum și C-484/03 Bond Casa, în care s-a decis că o persoană impozabilă este îndreptățită să deducă taxa pe valoarea adăugată atunci când acționează cu bună credință, și mai mult, potrivit principiului neutralității, acesteia nu i se poate refuza dreptul de

deducere a taxei pe valoarea adăugată ca urmare a încălcării termenilor contractuali de către părțile implicate.

Societatea susține și faptul că în cazul C-435/03 British American Tobacco International Ltd, se prevede că principiul neutralității fiscale nu permite ca situațiile care nu pot fi controlate de către persoana impozabilă să fie asimilate cu o livrare de bunuri, ceea ce înseamnă că o astfel de situație nu *"constituie în sine o operațiune supusă TVA-ului"*.

De asemenea, arată că abordarea organelor de inspecție fiscală contravine și principiului proportionalității reliefat în cauze precum C-409/04 Teleos vs. Commissioners of Customs and Excise și cauzele reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96 Molenheide potrivit cărora măsurile stabilite prin legislația națională în materia fiscalității nu pot depăși ceea ce este proporțional în atingerea scopului urmărit, în cauza evitarea fraudei și evaziunii fiscale, și atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au stabilit pe baza de probe nici existența unei fraude și nici participarea societății la o asemenea fraudă, este vădit neproporțională măsura impusă prin care societatea a fost obligată la plata unor sume suplimentare.

Astfel, societatea arată că poziția autorităților fiscale de a asimila drept livrări de bunuri efectuate cu plata bunurilor constatate lipsa din gestiune, este nu numai împotriva naturii juridice și economice a operațiunilor de leasing financiar, dar este și împotriva principiilor europene în materie de taxă pe valoarea adăugată.

Totodată, societatea susține că prevederile art.17 din Directiva de TVA trebuie interpretate că acestea prevalează legislației naționale.

De asemenea, invocă prevederile art.16 și 18 din Directiva de TVA în sensul că acestea cuprind cazurile pentru care se aplică livrarea către sine, neincluzând și situația lipsei bunurilor din gestiune, și cu atât mai puțin livrarea către sine pentru situația bunurilor nerecuperate astfel că, este vorba despre o transpunere incorectă în legislația națională a prevederilor Directivei de TVA - aspect ce poate atrage după sine declanșarea procedurii de *"infringement"*.

Se invocă și cazurile C-106/77 Amministrazione delle Finanze v Simmenthal SpA și C-8/81 U Becker v. Finanzamt Munster-Innenstadt în care CEJ a stabilit că deși Statele Membre au propriile legi naționale, Tratatul Uniunii Europene și Tratatul de Funcționare a Uniunii Europene impun aplicarea directă a prevederilor Directivei de TVA în legislația națională.

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) al acestui articol:

"(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.**”*

De asemenea, potrivit prevederilor art.134¹ alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2010:

*“(9) **În cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesiune și arendare de bunuri, serviciul se consideră efectuat la fiecare dată specificată în contract pentru efectuarea plății.**”*

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 căror:

“(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 proprietarul de drept la locatar/utilizator doar la momentul expirării contractului de leasing, prin exercitarea de către acesta a opțiunii de cumpărare.

Potrivit celor 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 2007 – 2011, urmarea nerespectării de către utilizatori a obligațiilor de plată convenite contractual, SC .X. SA 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 efectuat demersurile necesare pentru recuperarea bunurilor, însă în unele situații, nu au putut fi recuperate.

Se reține că, odată 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.

Având în vedere că societatea, în calitate de finanțator, este proprietarul bunurilor date în leasing, iar utilizatorii, urmarea 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, SC .X. SA 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) al Titlului VI 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) al Titlului VI din HG nr.44/2004 Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2010:

“(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.”

Începând cu data de 01.03.2011 prevederile pct.6 al Titlului VI din HG nr.44/2004 Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.128 alin.4 lit.d) din Codul fiscal, se completează cu pct.6(6), care prevede:

“(6) În cazul contractelor de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporale, care se reziliază, se consideră că bunurile sunt lipsă din gestiunea locatorului/finanțatorului, în sensul art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, la expirarea termenului-limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, dar nu mai mult de 30 de zile calendaristice de la data rezilierii contractului. Baza de impozitare a livrării către sine se determină potrivit prevederilor pct.18 alin.(4). În cazul în care locatorul/finanțatorul reîntră în posesia bunurilor, aceasta are dreptul să anuleze livrarea către sine efectuată conform primei teze a prezentului alineat.”

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.

Astfel, 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-c) din Codul fiscal, respectiv calamități naturale, cauze de forță majoră, bunuri pierdute sau furate, iar 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, operațiunea fiind 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)*”.

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) al Titlului VI 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.”

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) al Titlului VI 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, anexată în copie la dosarul cauzei.

Astfel, 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, este relevant, 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 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 Codul fiscal și pct.70 alin.(1) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru bunurile care fac obiectul contractelor de leasing reziliate dar pentru care nu s-au încheiat procedurile de recuperare se aplică prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, potrivit cărora 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 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 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, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit celor stipulate în Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./19.11.2012, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a reziliat în perioada 2007 – 2011 o parte din contractele de leasing financiar încheiate, fără însă să intre în posesia bunurilor care au făcut obiectul acestor contracte.

Referitor la invocarea de către contestatoare a cazurilor Curții Europene de Justiție se reține că acestea au fost emise pentru operațiuni intracomunitare și se referă în special la dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată. În cazul în speță, nu este vorba despre achiziție sau livrare intracomunitară având în vedere că prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile Curții Europene de Justiție, aceste interpretări sunt luate în considerare în vederea aplicării uniforme a legii, atunci când prevederile comunitare au fost corect transpuse în legislația națională, dar interpretarea poate fi diferită în funcție de circumstanțe.

Astfel, se reține că principiul neutralității TVA nu permite ca prestații asemănătoare, care se află în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, al doilea principiu al politicii UE este cel al proporționalității. Conform acestui principiu orice măsură luată trebuie să fie adecvată, necesară și corespunzătoare scopului urmărit.

În dreptul național principiul proporționalității se aplică în materii cum ar fi exproprierea, legitima apărare, excesul de putere etc., iar în dreptul comunitar, principiul proporționalității are rolul de a identifica substanța și sensul libertăților fundamentale statuate prin tratatele constitutive, fiind complementar principiilor de justiție și echitate.

Principiul proporționalității vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare.

Ca urmare, potrivit prevederilor legale interne, având în vedere situația de fapt, respectiv datorită nerespectării de către utilizatori a obligațiilor de plată convenite contractual societatea a reziliat o parte din contractele de leasing încheiate, transmiterea folosinței bunurilor ce a făcut obiectul acestor contracte încetând din momentul rezilierii. În acest caz utilizatorul avea obligația să restituie bunul ce a făcut obiectul contractului de leasing și având în vedere că în urma demersurilor efectuate pentru recuperarea bunurilor acestea nu au fost reposedate în termenul prevăzut în contract, s-a constatat că bunurile sunt lipsă în gestiune din alte motive decât cele prevăzute la art.128 alin.(8) lit.a) - c) din Codul fiscal, și constituie livrare de bunuri în sensul taxei pe valoarea adăugată, operațiunea fiind definită drept o livrare către sine, în conformitate cu prevederile art.125¹ alin.(1) pct.16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Ca urmare, s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată sub rezerva că, în

situația în care bunurile vor reintra în gestiunea societății, nu vor mai fi îndeplinite condițiile prevăzute la art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și societatea va avea posibilitatea să revină la situația anterioară constatării lipsei din gestiune, emitând o factură de corectare a autofacturii conform prevederilor art.159 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit celor prezentate, organele de inspecție fiscală au aplicat acest tratament din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, unitar, fiind respectat principiul neutralității TVA, iar în ceea ce privește principiul proporționalității, mijloacele folosite de autoritățile naționale au fost aceleași, în funcție de obiectivul urmărit pe baza prevederilor legale interne în materie de TVA, respectiv colectarea taxei pe valoarea pentru bunurile nereposedate, lipsă în gestiunea societății de leasing în urma rezilierii unilaterale a contractelor de leasing, sub rezerva ca societatea poate să revină la situația anterioară constatării lipsei în gestiune, la data reposedării bunurilor ce au făcut obiectul contractelor de leasing reziliate.

Pe cale de consecință, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu face obiectul contestației, în cazul de față fiind dispusă colectarea taxei pe valoarea adăugată, astfel cazurile jurisprudenței europene invocate în contestației nu sunt aplicabile în cazul de față, analizând în principal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor intracomunitare.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei potrivit căruia prevederile art.16 și art.18 din Directiva a-6-a privind sistemul comun de TVA cuprind cazurile privind livrarea către sine și acestea nu includ și lipsa bunurilor din gestiune cu atât mai puțin livrarea către sine, astfel că, transpunerea incorectă în legislația națională a prevederilor Directivei de TVA poate atrage după sine declanșarea procedurii de *“infringement”*, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației nefiind un argument de natură fiscală, având în vedere că operațiunea reprezintă operațiune internă, între persoane juridice române, și este guvernată de normele interne, respectiv Codul fiscal și Normele de aplicare a acestuia care sunt emise în concordanță cu Directiva 2006/112/CE.

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 colectată în sumă de .X. lei.

3. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:

- .X. lei **majorări de întârziere/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- .X. lei **penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA datorează majorări și penalități de întârziere pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată colectată în cuantumul stabilit, în condițiile în care acestea sunt aferente debitului pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată.

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.

Prin contestație societatea susține că nu datorează accesorii întrucât nu datorează nici taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, ce reprezintă baza de calcul pentru aceste accesorii.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART. 119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 120

(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.”

Totodată, potrivit art.120 și art.120¹ din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.07.2010:

“(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.”

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.

[...]

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

Potrivit prevederilor legale se reține că majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere au fost calculate 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 suma totală de lei reprezentând majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulata de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC X/19.11.2012 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, **pentru suma de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel X, in termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL