



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 348 / 2012

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X..X. SA

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906852/29.05.2012

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./25.05.2012, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/29.05.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X..X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., Str.X nr.X, et.X, Sector X, CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J40/X/2000, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.04.2012 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./26.04.2012.

SC .X..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 emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC X privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **26.04.2012**, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de

administrare a marilor contribuabili la data de **18.05.2012**, 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..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..X. SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.04.2012 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./26.04.2012, societatea susține următoarele:

1. Contestatoarea susține că pentru toată perioada verificată, și anume anii 2008 - 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit sume suplimentare în ceea ce privește bunurile nerecuperate aferente contractelor reziliate, cu toate că pentru anii 2008, 2009, 2010 și primul trimestru din anul 2011, nu există nicio prevedere legală în legislația națională care să prevadă obligația colectării taxei pe valoarea adăugată pentru bunuri nerestituite de utilizatori ca urmare a rezilierii contractelor de leasing.

SC .X..X. SA susține că, baza legală invocată de organele de inspecție fiscală, respectiv HG nr.150/2011 a intrat în vigoare la data de 01 martie 2011, acestea aplicând retroactiv prevederile acestui act normativ.

Astfel, prin HG nr.150/2011 au fost introduse precizări specifice cu privire la speta în cauză. Conform punctului 2 de la litera E "*Taxa pe valoarea adăugată*" din HG nr.150/2011 se modifica pct.6 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal prin introducerea unui alineat nou - alineatul 6, iar conform punctului 9 de la litera E "*Taxa pe valoarea adăugată*" din HG nr.150/2011 se modifica pct.18 alin.(4) teza a II-a din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Contestatoarea arată că această modificare a intervenit la nivelul hotărârii de guvern care aproba Normele metodologice date în aplicarea

prevederilor Codului Fiscal, și în conformitate cu dispozițiile Legii nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă o hotărâre de guvern nu poate modifica un cod întrucât nu are o forță legislativă egală sau superioară acestuia din urmă.

Mai mult, art.4 alin.(3) din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă prevede că actele normative date în aplicarea unei legi nu se pot aplica decât în limitele respectivei legi, în acest sens pronunțându-se și Înalta Curte de Casație și Justiție.

Contestatoarea susține că potrivit prevederilor HG nr.150/2011 ce au intrat în vigoare la data de 1 martie 2011 și care nu au fost menționate în actele administrativ-fiscale contestate, rezulta:

1. o extindere nejustificată a bazei de impozitare pe o perioadă de timp în care nu existau mențiunile specifice aduse de HG nr.150/2011;
2. o încălcare a dispozițiilor art.43 alin.(2) lit.t) din Codul de procedură fiscală cu privire la conținutul și motivarea actului administrativ-fiscal - ceea ce reprezintă un motiv suplimentar de nelegalitate a actului administrativ contestat.

Astfel, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală ar fi fost cel mult îndreptățite să impună sume suplimentare de taxă pe valoarea adăugată cu privire la bunurile nerecuperate aferente contractelor de leasing reziliate doar începând cu data de 1 martie 2011 și această prevedere să nu contravină legislației europene.

Ca urmare, arată că este evidentă intenția legiuitorului de a aplica normele introduse prin HG nr.150/2011 începând cu data intrării în vigoare – respectiv 1 martie 2011 - aceasta pentru că s-a avut în vedere pe de o parte respectarea tehnicilor de aplicare a legii, iar pe de altă parte de a asigura contribuabilului certitudinea juridică de interpretare și aplicare corectă a legii.

Totodată, societatea susține că este absurd să i se calculeze majorări și dobânzi de întârziere pentru bunurile nerecuperate aferente contractelor de leasing reziliate înainte de data de 1 martie 2011, atât timp cât, făcând abstracție de interpretarea corectă a prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu există o normă juridică cu privire la stabilirea bazei de impunere pentru astfel de situații, aceasta intrând în vigoare de abia la data de 1 martie 2011.

De asemenea, contestatoarea arată că, înainte de 1 martie 2011, baza impozabilă pentru situațiile aferente art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stabilea conform pct.18 alineatul (4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fiind "*constituată din valoarea de înregistrare în contabilitate diminuată cu amortizarea contabilă [...]*", și nu din valoarea capitalului rămas și nefacturat, așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală.

În acest sens, contestatoarea invocă principiul certitudinii impunerii prevăzut la art.3 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, care obliga la *"elaborarea de norme juridice clare, care sa nu conduca la interpretari arbitrare, iar termenele, modalitatea si sumele de plata sa fie precis stabilite pentru fiecare platitor, respectiv acestia sa poata urmari si intelege sarcina fiscala ce le revine, precum si sa poata determina influenta deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale."*

Societatea susține că în cazul de față exista o lipsa de coerenta in interpretarea legii care, indiferent daca se datoreaza normelor juridice lipsite de claritate sau interpretarii diferite/subiective de catre organele de inspectie fiscala, afecteaza situatia financiara a societatii, ce se afla in imposibilitatea de a stabili sau determina obligatiile fiscale ce ii revin.

Contestatoarea arată că, din coroborarea prevederilor art.6 alin.(1), art.109 alin.(1) și art.43 alin.(2) din Codul procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, rezulta ca organul de inspectie fiscala are obligatia de a menționa în raportul de inspectie fiscala si in decizia de impunere toate argumentele legale incidente pentru care organele de inspectie fiscala sa poata justifica sumele suplimentare impuse si pentru a oferi contribuabilului o imagine clara asupra constatarilor din actul administrativ fiscal astfel incat, sa se intealega corect abordarea si rationamentul organelor de inspectie fiscala.

De asemenea, contestatoarea susține că este evidentă necesitatea mentionarii ca temei de drept pentru constatările organelor de inspectie fiscală a prevederilor HG nr.150/2011, având în vedere că numai in baza acestora nerecuperarea bunurilor poate fi asimilata cu o lipsa in gestiunea unei societati de leasing si, in baza acestora se poate stabili baza de impunere ca fiind **"valoarea capitalului ramas de facturat"**.

Societatea arată că organele de inspectie fiscală nu au menționat dispozitiile legale relevante, astfel incat din actele administrative fiscale contestate lipseste motivarea in drept, aspect ce constituie o incalcare flagranta si grava a procedurii de intocmire a raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere.

De asemenea, considera ca organele de inspectie fiscală in mod intentionat si cu rea credinta nu au facut referire la prevederile legale privind stabilirea bazei de impunere intrucat acestea ar fi fost aplicabile numai incepand cu data de 1 martie 2011, pentru perioada decembrie 2008 - februarie 2011, lipsind argumentele de drept care sa sustina constatările inspectiei fiscale. Ca urmare, societatea este nevoita sa suporte grave consecinte si implicatii fiscale in ceea ce priveste insasi activitatea acesteia, cauzate de impunerea in mod nelegal a unor sume extrem de mari ce au capacitatea de a-i compromite iremediabil situatia financiara, desi a fost si este un contribuabil de buna credinta, platitor de impozite si taxe la bugetul de stat.

Avand in vedere argumentele expuse societatea considera ca desi nu exista o sanctiune specifica prevazuta de Codul de procedura fiscala cu

privire la aceste aspecte, potrivit art.2 alin.3 din aceeași normă juridică *"unde prezentul cod nu 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 normelor legale sau de un functionar incompetent se vor declara nule numai dacă prin aceasta s-a pricinuit părții o vătămare ce nu se poate înlătura decât prin anularea lor"*, întrucât este incontestabilă vătămarea pricinuită societății ca urmare a neaplicării corecte a prevederilor legale.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în valoare de .X. lei aferentă contractelor de leasing reziliate pentru care bunurile nu au fost recuperate, societatea consideră nelegală și neîntemeiată decizia organelor de inspecție fiscală de a stabili taxa pe valoarea adăugată suplimentară pe motiv că bunurile nerecuperate de la utilizatori ca urmare a rezilierii contractului de leasing, reprezintă bunuri lipsă din gestiunea societății.

Contestatoarea face o scurtă prezentare a modului de desfășurare a operațiunilor de leasing ce constituie obiectul sau principal de activitate. Astfel, activitatea de leasing este reglementată de prevederi legale specifice atât cu privire la organizarea și functionarea societăților de leasing, respectiv OG nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, iar contabilizarea unor astfel de operațiuni intră sub incidența prevederilor OBNR 13/2008, cu modificările și completările ulterioare.

În baza contractului de leasing încheiat și a legislației în vigoare, respectiv 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.

Contestatoarea susține că acesta este motivul pentru care reglementările contabile impun aplicarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului, conform căruia bunurile sunt recunoscute în patrimoniul entității care suportă toate riscurile și obligațiile aferente deținerii și utilizării acestora, utilizatorul având obligația înregistrării bunului în contabilitatea sa.

De asemenea, din punct de vedere fiscal, în conformitate cu art.25 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ținând cont că în cadrul contractului de leasing societatea transferă toate drepturile și obligațiile asupra bunului 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 întrucât, din punct de vedere economic și fiscal, societatea

realizeaza o operatiune de finantare conform pct.259 din Ordinul BNR nr.13/2008 care prevede ca „[...] sunt asimilate operatiunilor de creditare operatiunile de leasing financiar”.

Mai mult, bunurile ce fac obiectul contractelor de leasing sunt receptionate direct de utilizator, iar printre documentele ce stau la baza inregistrarii bunurilor in patrimoniul unei societati se numara si nota de receptie a bunurilor.

Contestatoarea sustine ca urmare a contextului economic nefavorabil, exista situatii in care utilizatorii intarzie cu plata ratelor de leasing, caz in care societatea are dreptul de a rezilia contractul de leasing si a solicita returnarea bunului ce a facut obiectul acelui contract de leasing. Odata reziliat contractul de leasing societatea nu mai emite facturi utilizatorilor si nu mai colecteaza taxa pe valoarea adaugata incetand premisele pentru prestarea unui serviciu.

De asemenea, sustine ca, desi 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 si, in consecinta, societatea este nevoita sa demareze procedura de executare silita asupra utilizatorului pentru a-si recupera propriul bun, procedura care este deosebit de anevoioasa si complexa, avand o durata de la cateva luni pana la cativa ani datorita modificarilor continuate aduse de legiuitor procedurii de executare silita incepand cu anul 2009.

Astfel, conform actualei proceduri, dupa rezilierea contractului de leasing, societatea trebuie sa depuna o cerere scrisa catre executorul judecatoresc in vederea solicitarii initierii procedurii de executare silita impotriva utilizatorului. Dupa urmare a tuturor procedurilor legale de catre executorul judecatoresc, instanta de judecata este cea care trebuie sa emita o decizie pentru executarea silita, obtinerea unei astfel de hotarari avand 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, suspendarea procedurii de executare silita, perioada in care acesta poate schimba frecvent locatia bunului si astfel, procedura de executare este ingreunata.

Totodata, 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 sa apeleze la diverse firme de recuperare pentru a urmari utilizatorul si a identifica locatia bunului.

Tinand cont de toate aceste proceduri legale ce trebuie urmate, procedura de executare silita este extrem de greoaie si lunga, facand ca tot procesul de recuperare sa dureze in general mai mult de 2 ani de la momentul rezilierii contractului de leasing.

Ca urmare, in toata aceasta perioada, societatea nu poate sa-si inregistreze bunul in contabilitate intrucat 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 reposesiei lor.

Astfel, societatea susține că rezilierea contractului de leasing si nerecuperarea bunului reprezinta un prejudiciu adus societatii intrucat, aceasta nu numai ca inregistreaza costuri cu recuperarea, dar este in acelasi timp lipsita de obtinerea de venituri de pe urma bunului daca acesta ar fi fost recuperat in termenul prevazut de contractul de leasing prin vanzarea sau predarea in leasing. Desi societatea a actionat cu buna credinta si a facut toate demersurile necesare pentru a reintra in posesia bunurilor nereturnate de utilizatori, avand in vedere numarul procedurilor ce trebuie urmate, precum si durata lor, s-a aflat in imposibilitatea de a recupera in termen bunurile respective.

Ca urmare, societatea considera nefondata opinia organelor de inspectie fiscala conform careia bunurile nerecuperate aferente contractelor de leasing reziliate reprezinta bunuri lipsa din gestiunea societatii.

De asemenea, contestatoarea arată că activitatea societatilor de leasing este de a finanta achizitia de bunuri si nu de a realiza comert, bunul ce face obiectul contractului de leasing fiind o garantie pentru situatiile in care utilizatorii nu fac plata ratelor de leasing.

Chiar si dupa data rezilierii contractului de leasing ca urmare a neplatii ratelor de leasing de catre utilizator, nu se poate considera ca bunul intra automat in gestiunea societatii, intrucat prevederile art.308¹ alin.(1) din Ordinul BNR nr.13/2008 mentioneaza ca, in astfel de situatii, bunurile vor putea fi inregistrate in contabilitatea locatorului doar la momentul reposesiei lor. Aceasta obligatie impusa de prevederile contabile este in conformitate cu principiul prevalentei economicului asupra juridicului care, in cazul leasingului prevede ca, desi din punct de vedere juridic proprietarul bunurilor este societatea, din punct de vedere economic proprietar este utilizatorul, acesta avand obligatia de a amortiza bunul in contabilitatea sa.

Ca urmare, interpretarea organelor de inspectie fiscală conform căreia bunurile nerecuperate reprezintă lipsă în gestiune este eronată, interpretarea corecta a prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este aceea ca obligatia colectarii taxei pe valoarea adăugată trebuie sa intervina numai pentru situatiile in care exista o pierdere ireversibila a bunurilor, respectiv lipsesc fizic, nu se mai pot identifica, au fost pierdute, au fost distruse, etc. ce au fost inregistrate in gestiunea unei societati.

Or, in cazul de față nu numai ca bunurile nu au fost niciodata inregistrate in gestiunea sa, dar in aceeaasi masura lipseste insasi pierderea ireversibila a bunurilor ce fac obiectul contractului de leasing intrucat acestea exista in gestiunea utilizatorilor.

Contestatoarea invocă prevederile art.52 si art.56 din Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a solicita informatii si clarificari persoanelor cu care societatea are raporturi economice si juridice in vederea stabilirii corecte a situatiei de fapt, respectiv puteau solicita Garzii Financiare efectuarea unei inspectii inopinate la sediul utilizatorului pentru a se convinge ca bunurile nu sunt lipsa în gestiunea utilizatorului si reprezinta doar o problema de timp pentru recuperarea acestora.

Totodată, contestatoarea susține că tratarea cu superficialitate a acestui caz de catre organele de inspectie fiscala este impotriva conduitei impuse de art.7 si art.105 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea nu intelege motivul pentru care organele de inspectie fiscala considera ca fiind responsabila pentru nerecuperarea bunurilor, in conditiile in care utilizatorii sunt cei care detin abuziv bunurile, in timp ce societatea a depus toate diligentele pentru a recupera in cel mai scurt timp posibil bunurile ce au facut obiectul contractelor de leasing reziliate.

De asemenea, susține ca această situație în care se afla societatea este comparabila cu cea in care se afla un agent economic ale carui bunuri sunt furate.

Or, daca in cazul furtului unor bunuri agentul economic nu este obligat sa auto-colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora este de neacceptat ca societatea, care nu poate sa procedeze la reposedarea bunurilor din cauze independente de vointa sa si in ciuda eforturilor pe care le depune, sa fie obligata pur si simplu la auto-colectarea taxei pe valoarea adăugată.

În susținere, contestatoarea invocă cazul C-435/03 British American Tobacco International Ltd în care Curtea Europeana de Justitie a stabilit la punctul 36 ca *"furtul bunurilor il face pe hot sa fie singurul posesor al bunurilor furate. Aceasta situatie nu este una similara cu cea a transferului dreptului de dispozitie in conditii normale de vanzare. Un furt, nu poate, in consecinta, sa constituie un transfer al dreptului de a dispune ca si proprietar [...] de la victima la hot"* și arată că deși acest caz al Curtii Europene de Justitie nu este identic cu situatia societatii, prin analogie, lipsa posesiei bunului de către aceasta din urma nu poate sa constituie o livrare de bunuri astfel incat nu exista obligatia colectarii taxei pe valoarea adăugată deoarece utilizatorul este cel ce detine in mod abuziv posesia bunului, contrar cu intentiile și eforturile societatii de a recupera bunul.

De asemenea, contestatoarea susține că decizia organelor de inspectie fiscala este contrara cu principiile europene in materie de taxă pe valoarea adăugată.

Conform principiilor de taxă pe valoarea adăugată fiecarui Stat Membru i se impune respectarea neutralitatii depline a impozitelor si anume

sa fie asigurat dreptul de deducere, precum si eliminarea cazurilor de dubla impunere.

Astfel, potrivit principiului neutralitatii TVA, sistemul de deducere are menirea de a scuti comerciantul in intregime de sarcina TVA datorata pentru achizitiile sale atata timp cat aceste achizitii sunt efectuate pentru activitatea economica, indiferent de scopul sau rezultatul acesteia.

Aplicarea unei masuri prin care s-ar stabili ajustarea taxei pe valoarea adăugată sau auto-colectarea taxei pe valoarea adăugată prin asimilarea unei livrari catre sine, ar conduce la afectarea dreptului de deducere si ar fi impotriva principiului neutralitatii taxei pe valoarea adăugată daca aceasta masura ar fi contrara acestui principiu. Prin urmare, este contrar cu principiul neutralitatii taxei pe valoarea adăugată sa se stabileasca masuri care sa afecteze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile care efectueaza operatiuni impozabile sau au intentia de a desfasura operatiuni impozabile, asa cum este stipulat in multe dintre cazurile Curtii Europene de Justitie, precum C-110/94 Inzo, C-255/02 Halifax sau C-37/95 Ghent Coal.

Avand in vedere cazul specific al societatii, contestatoarea consideră că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferenta achizitiilor de bunuri subiect al contractelor de leasing financiar nu poate fi afectata deoarece bunurile respective sunt folosite in operatiuni impozabile care dau dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Societatea susține că și în cazul rezilierii contractelor de leasing, intentia societatii a fost de a recupera bunurile si de a le folosi in continuare pentru desfasurarea de operatiuni impozabile. Astfel, considera ca procesul de recuperare a bunului ce a facut obiectul contractului de leasing face parte din activitatea economica a societatii si este neîntemeiat ca bunurile nerecuperate sa atraga pentru compania de leasing ajustarea taxei pe valoarea adăugată sau sa fie asimilata unei livrari catre sine.

Mai mult, in cazurile Curtii Europene de Justitie, precum C-439/04 Axel Kittel si C-354/03 Optigen Ltd, Curtea a decis ca o persoana impozabila este indreptatita sa deduca taxa pe valoarea adăugată atunci cand actioneaza cu buna credinta, si mai mult, potrivit principiului neutralitatii acesteia nu i se poate refuza dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ca urmare a incalcarii termenilor contractuali de catre partile implicate.

Totodată, societatea invocă cazul C-435/03 British American Tobacco International Ltd, în care se prevede că principiul neutralitatii fiscale nu permite ca situatiile care nu pot fi controlate de catre persoana impozabila sa fie asimilate cu o livrare de bunuri, ceea ce inseamna ca o astfel de situatie nu *"constituie in sine o operatiune supusa TVA-ului"*.

De asemenea, se arată că abordarea organelor de inspectie fiscală contravine principiului proportionalitatii reliefat de Curtea Europeana de

Justiție în cauze precum C-409/04 Teleos vs. Commissioners of Customs and Excise și în 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 vadit neproporțională măsura impusă prin care societatea a fost obligată la plata unor sume suplimentare de TVA aferentă livrărilor către sine pentru bunurile nerecuperate.

În același sens, societatea menționează că potrivit pct.58 din hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul Teleos *"un regim care plasează toată responsabilitatea plată a TVA-ului în sarcina furnizorului, independent de implicarea sau neimplicarea acestuia în fraudă, nu protejează în mod necesar sistemul armonizat de TVA împotriva fraudei și a abuzului persoanei care achiziționează bunurile."*

În concluzie, societatea susține că impunând o povară fiscală numai în sarcina societății, și nicidecum în responsabilitatea utilizatorilor, efectul este doar protejarea abuzului comis de utilizatori și se opune principiului proporționalității.

Astfel, societatea arată că poziția autorităților fiscale de a asimila drept livrări de bunuri efectuate cu plata bunurilor constatate lipsă 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.

Mai mult, chiar dacă 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 lipsă 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 taxa pe valoarea adăugată care de la data aderării României la UE trebuie să fie corect transpuse în legislația națională.

Societatea consideră că prevederile art.16 și 18 din Directiva de TVA 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"*.

Situația bunurilor lipsă din gestiune este prevăzută la art.185 din Directiva de TVA ce impune ajustarea taxei deductibile 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, în cazul de față nu se impune ajustarea întrucât se poate face dovada ca aceste "*pierderi*" se datorează unor cauze obiective și numai datorită procedurilor de recuperare anevoioase societatea nu poate intra în posesia lor.

De altfel, în cauza C-106/77 Amministrazione delle Finanze v. Simmenthal SpA, precum și cazul C-8/81 U Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt 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 Directivelor de TVA în legislația națională. În cazul de față Directiva este clară cu privire la bunurile lipsă 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, societatea consideră nelegală și neîntemeiată decizia organelor de inspecție fiscală de a stabili sume suplimentare pe motiv că bunurile nerecuperate sunt lipsă 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.

3. Referitor la stabilirea obligației suplimentare de plată a TVA în suma totală de .X. lei, aferentă ratelor de leasing și dobânzile acestora, stornate și nerefacturate până la data inspecției, și penalitățile aferente, societatea susține că a procedat la rescadentarea ratelor de leasing și a dobânzilor aferente întrucât utilizatorii săi au întâmpinat probleme de natură economică aflându-se astfel în imposibilitatea de a-și onora datoriile față de SC .X..X. SA.

Astfel, prin procedura de rescadentare societatea a acționat cu bună credință, având ca unic interes recuperarea sumelor neachitate de către utilizatori, și nu amânarea plății taxei pe valoarea adăugată către bugetul de stat. Societatea a procedat la anularea contractelor existente și în consecință au fost stornate facturile neachitate, aferente ratelor de leasing și a dobânzilor, urmând ca, ulterior, să refactureze sumele respective, potrivit noilor termene agreeate conform actelor adiționale încheiate cu utilizatorii săi.

În aceste condiții, societatea susține că era îndreptățită să procedeze la stornarea facturilor neachitate de utilizatorii săi aferente unor rate de leasing și dobânzi așa cum se prevede și la art.138 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "*baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

[...]

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile de livrare sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării

totale sau parțiale ale contractului pentru livrarea sau prestarea în cauza ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj".

Odata ce a fost încheiat un acord între societate și utilizatori cu privire la anularea parțială a contractului de leasing inițial, societatea a efectuat ajustarea bazei de impozitare.

Societatea considera că organele de inspecție fiscală au încălcat normele legale cu privire la metodele de efectuare a inspecției fiscale având în vedere că acestea nu au luat în considerare prevederile legale mai sus menționate.

Ca urmare, ținând cont că a existat un acord între utilizatori și societate pentru rescadentarea ratelor de leasing și astfel pentru anularea cu efect retroactiv a contractului inițial de leasing, consfințit de părți, societatea susține că nelegal și neintemeiat organele de inspecție fiscală au stabilit sume suplimentare de taxă pe valoarea adăugată.

4. Cu privire la majorările de întârziere calculate de organele de inspecție fiscală, societatea susține că pentru motivele invocate considera că este îndreptățită să conteste suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente debitului principal.

Ca urmare, contestatoarea solicită anularea deciziei de impunere contestată și a raportului de inspecție fiscală și exonerarea societății de la plata debitelor și accesorilor aferente stabilite prin actele administrative încheiate de organele de inspecție fiscală.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./26.04.2012 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./26.04.2012, astfel:

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31 decembrie 2011 societatea are înregistrate creante din operațiuni de leasing financiar.

Analizând componenta acestora, și pe baza situațiilor puse la dispoziție, s-a constatat că suma de .X. lei reprezintă contavaloarea capitalului rămas nefacturat aferent bunurilor de capital pentru care societatea a reziliat contractele de leasing și în urma demersurilor efectuate nu a intrat în posesia acestora, în perioada 01.12.2008 - până la finalizarea inspecției fiscale.

Conform Contractului cadru de leasing financiar încheiat de societate cu utilizatorii rezultă:

Art. 8 "Rezilierea contractului"

"8.4 Finantatorul in cazurile mentionate mai jos isi pastreaza dreptul sa puna capat contractului oricand si sa anunte aceasta decizie prin scrisoare recomandata, intr-un astfel de caz partile agreeand faptul ca utilizatorul nu este indreptatit la a pretinde beneficiul comercial nerealizat sau alte despagubiri ori daune care s-ar fi produs prin neexploatarea neprognostata a bunurilor caci preluarea bunurilor de catre finantator ca efect al rezilierii contractului are loc ca urmare a culpei si/sau deciziei exclusive a utilizatorului:

[...]

9. Reposesia

9.1 In cazul rezilierii acestui contract de leasing utilizatorul se obliga sa predea pe cheltuiala sa bunurile catre finantator insotite de toate actele aferente.

9.2 Inapoierea bunurilor si a actelor aferente se va efectua pe teritoriul Romaniei la locul indicat de finantator, in termen de 8 zile de la primirea cererii scrise. Un protocol de predare primire a bunurilor va fi semnat in momentul preluarii bunurilor. Protocolul de predare primire va fi semnat de catre un imputernicit al utilizatorului, semnatura acestuia fiindu-i opozabila."

Avand in vedere prevederile contractuale sus mentionate si datorita nerespectarii de către utilizatori a obligatiilor de plata convenite contractual societatea a reziliat o parte din contractele de leasing incheiate.

In urma rezilierii, contractele de leasing nu mai produc efecte, astfel ca prestarea de servicii constand in transmiterea folosintei bunurilor ce a făcut obiectul acestor contracte inceteaza. Societatea de leasing nu a mai emis facturi utilizatorilor, deci nu a mai colectat taxa pe valoarea adăugată.

Conform prevederilor art.9.2 din Contractul de leasing utilizatorul avea obligatia sa restituie, și societatea sa preia in gestiunea sa bunul ce facea obiectul contractului de leasing.

Din verificarea efectuata a rezultat ca bunurile prezentate au facut obiectul unor contracte de leasing reziliate și nu au fost reposedate in termenul prevazut in contract.

S-a constatat că în situația in care bunurile de capital, sunt lipsă in gestiune din alte motive decat cele prevazute la art.128 alin.(8) lit.a) - c) din Codul fiscal, aceasta constituie o livrare de bunuri in sensul taxei pe valoarea adaugata și trebuie colectata taxa pe valoarea adăugată, iar operatiunea 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.

Avand in vedere faptul ca, societatea, in calitate de finantator, este proprietarul bunurilor date in leasing, iar intrucat utilizatorii, ca urmare a încetarii relatiilor contractuale dintre părți prin reziliere unilaterală nu și-au indeplinit obligatia contractuală de restituire a bunurilor ce au facut obiectul

respectivelor contracte, precum și faptul că în urma demersurilor întreprinse pentru recuperarea bunurilor, societatea nu a intrat în posesia acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și au recalculat taxa pe valoarea adăugată colectată în suma de .X. lei.

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

2. Cu privire la stornările efectuate de către SC .X..X. SA, din verificarea efectuată asupra jurnalului de vânzări, a situației clienților societății, a balanțelor de verificare și a deconturilor de TVA aferente perioadei 01.12.2008 - 31.12.2011, s-a constatat că societatea a încheiat cu diverși utilizatori acte adiționale la contractele de leasing prin care s-a urmărit rescadentarea ratelor de leasing.

Astfel, în baza Contractelor de leasing societatea a emis către utilizatori facturi reprezentând contravaloare rată leasing și dobândă aferentă.

Întrucât utilizatorii nu au plătit aceste facturi, societatea, ca urmare a încheierii unor acte adiționale la contractele de leasing, a stornat o parte din aceste facturi, urmând ca ratele și dobândă să fie refacturate la o dată ulterioară.

Prin stornarea acestor facturi societatea a diminuat taxa pe valoarea adăugată colectată pentru perioada decembrie 2008 - decembrie 2011, fiind încălcate prevederile art.134¹ și art.134 din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât în contractele de leasing precum și în graficele de rambursare anexate la aceste contracte, data scadenței este data la care sunt emise facturile, SC .X..X. SA, pentru facturile pe care le-a stornat, datoră taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit un debit suplimentar în suma de .X. lei, debit datorat ratelor de leasing, stornate și nerefacturate până la data verificării.

3. Pentru debitul stabilit suplimentar, au fost calculate majorări de întârziere în suma totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

1. Pentru debitul suplimentar aferent contractelor de leasing ce au fost reziliate, iar bunurile nereposedate, au fost calculate majorari de întârziere în suma de .X. lei.

2. Pentru cazurile în care societatea a intrat în posesia obiectului leasingului ulterior datei limită prevăzută în contractele de leasing ce au fost reziliate, organele de inspecție fiscală au calculat majorari de întârziere de la data la care societatea era obligată să reîntre în posesia obiectului dat în leasing și până la recuperarea acestuia. Majorările de întârziere calculate sunt în suma totală .X. lei.

3. Pentru debitul suplimentar în suma de .X. lei aferent ratelor de leasing, stornate și nerefacturate până la data inspecției fiscale s-au calculat majorari de întârziere în suma de .X. lei.

De asemenea, **pentru debitul stabilit suplimentar au fost calculate penalități de întârziere în suma totală de .X. lei**, astfel:

1. Pentru debitul suplimentar aferent contractelor ce au fost reziliate, iar bunurile nereposedate, au fost calculate penalități în suma .X. lei.

2. Pentru cazurile în care societatea a intrat în posesia obiectului leasingului ulterior datei limită prevăzută în contractele de leasing ce au fost reziliate, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de la data la care societatea era obligată să reîntre în posesia obiectului dat în leasing și până la recuperarea acestuia. Penalitățile de întârziere calculate sunt în suma totală de .X. lei.

3. Pentru debitul suplimentar în suma de .X. lei aferent ratelor de leasing, stornate și nerefacturate până la data controlului, s-au calculat penalități de întârziere în suma de .X. lei. Penalitățile de întârziere au fost calculate până la data de 25.04.2012.

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 contestatoarei 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, 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, se rețin următoarele:

În ceea ce privește argumentele contestatoarei potrivit căroră „o hotărâre de guvern nu poate modifica un cod întrucât nu are o forță legislativă egală sau superioară acestuia din urmă”, precum și 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.150/2011, **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, contestatoarea susține că, de fapt s-au avut în vedere prevederile HG nr.150/2011 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, precum și pentru modificarea și completarea Hotărârii Guvernului nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, care nu au fost invocate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.04.2012, dar aplicarea TVA la valoarea capitalului rămas de facturat *“putea să rezulte numai din aplicarea retroactivă a prevederilor pct.18(4) din Normele la Codul fiscal, așa cum acesta a fost modificata prin HG nr.150/2011 în vigoare de la data de 1 martie 2011”*, se reține:

Baza de impozitare stabilită de organele de inspecție fiscală a avut la bază prevederile legale incidente, respectiv pct.18 alin.(4) al titlului VI din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada decembrie 2008 – 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.”

Iar 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.

În ceea ce privește neinvocarea expresă în conținutul Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.04.2012 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 este 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./26.04.2012 și Decizia de impunere nr..X./26.04.2012 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, 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 decembrie 2008 – decembrie 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 art.9 din Contractul de leasing utilizatorul avea obligația să restituie, și să preia în gestiunea sa bunul ce făcea obiectul contractului de leasing.

Din verificarea efectuată a rezultat că bunurile prezentate au făcut obiectul unor contracte de leasing reziliate și 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, iar întrucât 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, și s-a stabilit 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 re 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, 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.

Prin contestație, societatea susține că rezilierea contractului de leasing și nerecuperarea bunului reprezintă un prejudiciu adus societății întrucât, aceasta nu numai că înregistrează costuri cu recuperarea, dar este în același timp lipsită de obținerea de venituri de pe urma bunului dacă acesta ar fi fost recuperat în termenul prevăzut de contractul de leasing prin vânzarea sau predarea în leasing. Deși societatea a acționat cu bună credință și a făcut toate demersurile necesare pentru a reintra 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 o lipsă din gestiunea societății.

Contestatoarea invocă prevederile art.52 și art.56 din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că organele de inspecție fiscală aveau obligația de a solicita informații și clarificări persoanelor cu care societatea are raporturi economice și juridice în vederea stabilirii corecte a situației de fapt, respectiv puteau solicita Garzii Financiare efectuarea unei inspecții inopinate la sediul utilizatorului pentru a se convinge că bunurile nu sunt lipsă în gestiunea utilizatorului și reprezintă doar o problemă de timp pentru recuperarea acestora.

În susținere contestatoarea invocă cazul C-435/03 *British American Tobacco International Ltd* și arată 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, contestatoarea 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*.

De asemenea, invocă cazurile Curții Europene de Justiție C-439/04 *Axel Kittel* și C-354/03 *Optigen Ltd*, 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 ca 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 proportional 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 neproportională 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 lipsă 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.16 și 18 din Directiva de TVA 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 Directivelor de TVA în legislația națională. În cazul de față Directiva este clară cu privire la bunurile lipsă 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 ca aceste pierderi se datorează unor cauze obiective.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Din coroborarea prevederilor legale citate mai sus, se reține că operațiunile de leasing au un regim fiscal diferit de cel al operațiunilor economice uzuale, respectiv sunt considerate prestări de servicii și nu livrări de bunuri.

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

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

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

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

“(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”

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 căroră:

“(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 decembrie 2008 – decembrie 2011, urmarea nerespectării de către utilizatori a obligațiilor de plată convenite contractual, SC .X..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.

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

Totodată, având în vedere că societatea, în calitate de finanțator, este proprietarul bunurilor date în leasing, iar întrucât utilizatorii, urmare încetării relațiilor contractuale dintre părți prin reziliere unilaterală, nu și-au îndeplinit obligația contractuală de restituire a bunurilor ce au făcut obiectul respectivelor contracte, precum și faptul că, în urma demersurilor întreprinse pentru recuperarea bunurilor, SC .X..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.

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

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

iar potrivit pct.70 alin.(1) și alin.(2) 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, respectiv prin adresa nr.X/24.01.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a

contestațiilor sub nr.X/25.01.2011, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căruia:

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

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

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

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

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

[...]

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

Potrivit celor constatate prin Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.04.2012, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a reziliat în perioada decembrie 2008 – decembrie 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. Deși, 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 au 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 o 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 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, și societatea va avea posibilitatea să revină la situația anterioară constatării lipsei din gestiune, emitând o factura 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 aceleleași, 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 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. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar aferentă ratelor de leasing stornate și nerefacturate până la data inspecției fiscale, în condițiile în care la dosarul contestației nu sunt prezentate acte adiționale la contractele de leasing din care să rezulte stabilirea de comun acord între părți a altor termene scadente decât cele precizate în contractele de leasing inițiale și graficele de rambursare anexă la acestea.

În fapt, din verificarea efectuată asupra jurnalului de vanzari, a situației clienților societății, a balanțelor de verificare și a deconturilor de TVA aferente **perioadei 01.12.2008 - 31.12.2011**, s-a constatat că societatea a încheiat cu diversi utilizatori acte adiționale la contractele de leasing prin care s-a urmărit rescadentarea ratelor de leasing.

Astfel, în baza Contractelor de leasing societatea a emis către utilizatori facturi reprezentând contravaloare rata leasing și dobânda aferentă.

Întrucât utilizatorii nu au plătit aceste facturi, societatea, ca urmare a încheierii unor acte adiționale la contractele de leasing, a stornat o parte din aceste facturi urmând ca ratele și dobânda să fie refacturate la o dată ulterioară.

Prin stornarea acestor facturi societatea a diminuat taxa pe valoarea adăugată colectată pentru perioada decembrie 2008 - decembrie 2011, având în vedere că în contractele de leasing și în graficele de rambursare anexate la aceste contracte, data scadenței este data la care sunt emise facturile, pentru facturile stornate societatea datoră taxa pe valoarea adăugată. Astfel, s-a stabilit un debit suplimentar în suma de .X. lei pentru ratele de leasing stornate și nerefacturate până la data inspecției fiscale.

Prin contestație, societatea susține că a procedat la rescadentarea ratelor de leasing și a dobânzilor aferente întrucât utilizatorii săi au întâmpinat probleme de natură economică aflându-se în imposibilitatea de a-și onora datoriile față de SC .X..X. SA.

Astfel, prin procedura de rescadentare societatea a acționat cu bună credință, având ca unic interes recuperarea sumelor neachitate de către utilizatori și nu amânarea plății taxei pe valoarea adăugată către bugetul de stat.

Societatea a procedat la anularea contractelor existente si in consecinta au fost stornate facturile neachitate, aferente ratelor de leasing si a dobanzilor, urmând ca, ulterior, sa refactureze sumele respective, potrivit noilor termene agreeate conform actelor aditionale incheiate cu utilizatorii sai.

In aceste conditii, societatea susține că era indreptatita sa procedeze la stornarea facturilor neachitate de utilizatorii sai, aferente unor rate de leasing si dobanzi, așa cum se prevede și la art.138 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora

"baza de impozitare se reduce in urmatoarele situatii:

[...]

b) in cazul refuzurilor totale sau partiale privind cantitatea, calitatea ori preturile de livrare sau ale serviciilor prestate, precum si in cazul anularii totale sau partiale ale contractului pentru livrarea sau prestarea in cauza ca urmare a unui acord scris intre parti sau ca urmare a unei hotarari judecatoresti definitive si irevocabile sau in urma unui arbitraj".

Contestatoarea arată că odata ce a fost incheiat un acord intre societate si utilizatori cu privire la anularea partiala a contractului de leasing initial, societatea a efectuat ajustarea bazei de impozitare.

Ca urmare, tinand cont ca a existat un acord intre utilizatori si societate pentru rescadentarea ratelor de leasing si astfel pentru anularea cu efect retroactiv a contractului initial de leasing, societatea susține că nelegal si neintemeiat organele de inspectie fiscala au stabilit sume suplimentare de taxă pe valoarea adăugată.

În drept, potrivit prevederilor art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art.157 alin.(1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei."

Conform prevederilor art.134¹ alin.5 lit.b) din același act normativ:

*"(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 art.134¹ alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că exibilitatea taxei pe valoarea adăugată reprezintă data la care o persoană are obligația plății taxei la bugetul de stat și intervine, de regulă, la data faptului generator. În cazul operațiunilor de leasing exibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data specificată în contract pentru efectuarea plății.

Din constatări reiese că au fost verificate jurnalul de vânzări, situația clienților, balanțele de verificare și deconturile de TVA, precum și faptul că societatea a emis facturi către utilizatori, în baza contractelor de leasing și a graficelor de rambursare, reprezentând contravaloarea ratelor de leasing și a dobânzilor, care nu au fost achitate de utilizatori. Urmarea încheierii unor acte adiționale la contractele de leasing societatea a stornat o parte din aceste facturi, fără a mai fi refacturate ratele de leasing.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în contractele de leasing și graficele anexă la aceste contracte este prevăzută ca dată scadentă data la care este emisă factura și întrucât societatea a stornat facturile emise a fost diminuată taxa pe valoarea adăugată colectată.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv Contractul de leasing nr..X./04.08.2008 încheiat cu SC X SRL în calitate de utilizator, Actul adițional la Contractul de leasing nr..X., încheiat la data de 09.03.2011 și factura storno nr..X./18.03.2011, rezultă:

Prin Contractul de leasing nr..X./04.08.2008, la art.4.1 se prevede *„Ratele de leasing sunt scadente și vor fi plătite conform Programului Plăților prezentat în Anexa 1. [...]”, iar la art.5.1 din contract se prevede „Factura fiscală aferentă oricărei obligații se va emite la data scadentei sau la data plății integrale sau parțiale (dacă plata s-a efectuat anterior scadenței) pentru întreaga sumă datorată [...]”.*

Prin actul adițional la Contractul de leasing nr..X., încheiat la data de 09.03.2011, la art.1 se stipulează *„Se stornează toate facturile fiscale de ratel de leasing (care includ capital, dobânda, TVA) începând cu data de 02-Mar-2010 și până la data semnării de către ambele părți a prezentului act adițional”, iar la art.3 părțile au convenit „Toate celelalte condiții contractuale rămân neschimbate. Părțile declară prezentul act adițional titlu executoriu”.*

De asemenea, se precizează *„Prezentul act adițional a fost redactat în română, în două exemplare, câte unul pentru fiecare parte.*

Anexe:Anexa 1 – Programul plăților și biletelor la ordin”.

Față de cele prezentate se reține că prin actul adițional la Contractul de leasing nr..X. părțile au convenit doar stornarea facturilor începând cu data de 02.03.2010 până la data încheierii actului adițional – 09.03.2011, fără a se face trimitere sau a se stabili alte termene scadente pentru ratele de leasing pentru care societatea a stornat facturile emise inițial în baza Contractului de leasing și a anxei la acesta.

De asemenea, se reține că, deși prin actul adițional se precizează că se atașează Anexa 1 – programul plăților și biletelor la ordin, aceasta nu este anexată la dosarul cauzei, iar din conținutul prevederilor stipulate în actul adițional nu reiese că aceasta anexă ar cuprinde alte termene scadente ale ratelor de leasing din perioada 02.03.2010 – 09.03.2011.

Pe cale de consecință, nici din documentele anexate la dosarul cauzei și nici din contestație nu rezultă că societatea ar fi stabilit, de comun acord cu utilizatorul, alte termene scadente, din contră, prin contestație se precizează *"ținând cont că a existat un acord între Utilizatori și .X.pentru rescadențarea ratelor de leasing și astfel pentru anularea cu efect retroactiv consfintită între părți a contractului inițial de leasing, nelegal și neîntemeiat organele de insectie fiscală au stabilit sume suplimentare de TVA în sarcina societății"* .

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia acordul încheiat între aceasta și utilizator a avut ca scop rescadențarea ratelor de leasing și anularea cu efect retroactiv a contractului inițial de leasing, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că nu au fost prezentate la dosarul cauzei astfel de acorduri. Din actul adițional anexat la dosarul cauzei reiese că părțile au convenit doar stornarea facturilor emise pentru ratele de leasing pe o perioadă anterioară fără alte precizări referitoare la rescadențarea acestora sau la anularea unor clauze din contractul inițial, din contră părțile au decis *„Toate celelalte condiții contractuale rămân neschimbate”*.

Mai mult, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că au fost reziliate contractele de leasing, că au fost respectate prevederile legale referitoare la plata penalităților de întârziere ca urmare a neachitării în termen a ratelor de leasing sau că, plata ratelor de leasing stabilite prin contractul inițial a fost decalată la o dată certă, ulterioară, aceste rate de leasing pentru care s-a efectuat stornarea facturilor nefiind refacturate până la data inspecției fiscale.

Potrivit celor precizate, având în vedere că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte rescadențarea termenelor de plata ratelor de leasing, precum și constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.04.2012, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, potrivit căreia „*echipa de inspecție fiscală a stabilit un debit suplimentar în sumă de .X. lei, **debit aferent ratelor de leasing și dobânzii aferente acestora, stornate și nerefacturate până la data controlului***”, în mod legal au stabilit organele de inspecție fiscală că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing intervine la datele scadente prevăzute în contractele de leasing.

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 căreia: “(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.**

4. 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..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 accesoriile 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 .X. 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 formulate de SC .X..X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.04.2012 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 atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL