

ROMÂNIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE SECȚIA
DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr.1144

Dosar nr.1254/33/2008

Ședința publică de la 24 februarie 2011

Președinte: X	- Judecător
X	- Judecător
X	- Judecător
X	- Magistrat asistent

&&&

La data de 10 februarie 2011 s-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. .X. S.A. .X., Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în nume propriu și în reprezentarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr. X din 1 februarie 2010 a Curții de Apel .X. -Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de ședință din data de 10 februarie 2011 iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 17 februarie 2011 și apoi la 24 februarie 2011.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele: Prin sentința civilă nr. X din data de 1 februarie 2010 Curtea de Apel .X.-Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal a admis în parte acțiunea formulată și precizații de reclamanta SC X .X.- X în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și cu Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și în consecință a dispus anularea parțială a deciziei nr. X din 30 mai 2008 și a deciziei nr. X din 24 noiembrie 2008 emise de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și înlăturarea obligațiilor de plată, a dobânzilor aferente și a penalităților de

întârziere stabilite, după cum urmează: - TVA stabilită aferent operațiunii de închiriere a imobilului în favoarea SC .X. SRL pentru care s-a emis ff nr. .X./28.03.2007, în sumă de X lei și a dobânzilor aferente și penalităților de întârziere stabilite în raport de acesta; - TVA stabilită aferent operațiunii de leasing încheiată cu SC X SRL pentru care s-a emis ff nr. X/28.02.2005 în sumă de X lei și a dobânzilor aferente și penalităților de întârziere stabilite în raport de acesta; -TVA stabilită aferent operațiunii de leasing încheiată cu SC X SRL pentru care s-a emis ff nr. X/26.04.2005 în sumă de X lei și a dobânzilor aferente și a penalităților de întârziere stabilite în raport de acesta. Au fost respinse celelalte pretenții formulate de reclamantă și s-a luat act, prin sentință, că nu s-au solicitat cheltuieli de judecată.

S-a arătat, în considerentele hotărârii recurete, că pentru considerentele arătate în conținutul deciziei de soluționare a contestației administrative în mod corect a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva deciziei de impunere nr. X din data de 30 mai 2008 pentru suma totală de X lei reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, majorări de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată, penalități de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe văicărea adăugată, impozit pe profit în sumă de X lei, majorări de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit, penalități de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit.

Referitor la contractul de închiriere încheiat la data de 9 martie 2007 între reclamantă și SC .X. SRL pentru perioada 10 martie 2007-31 decembrie 2007 având ca obiect un complex de imobile și diferite utilaje și echipamente industriale, c urtea de apel a reținut că faptul generator, astfel cum acesta a fost definit de art. 134 alin. (1) coroborat cu dispozițiile art. 134¹ alin (5) lit. b) din Legea nr. 571/2003 îl reprezintă în *cauză* operațiunea de închiriere încheiată la data de 9 martie 2007. Data specificată în contract pentru efectuarea plății este data de 9 martie 2007, «conform art. 3.2 din contract, moment în care intervine faptul generator. Faptul generator intervine la data plății specificate în contract, astfel că

având exigibilitatea la acel moment prestatorul avea obligația plății TVA, la acele date. Obligația de plată a TVA stabilită prin raportul de inspecție fiscală întocmit la data de 29 mai 2008 de către Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii care se referă la TVA suplimentară aferentă închirierii bunurilor imobile către SC .X. SA pentru perioada 10 martie 2007 - 30 noiembrie 2007, în valoare de X lei, apare în concluzie ca fiind nelegală susținerea că în perioada 12 aprilie 2007 - 31 noiembrie 2007 trebuia să se emită factura cu TVA conform notificării depuse de SC .X. SA nefiind susținută cu argumente juridice corecte. Aserțiunea pârâtei că închirierea bunurilor imobile nu se încadrează în aceste prevederi iar factura emisă cu taxare inversă a fost și aceasta emisă eronat, societatei reclamantă având obligația să emită factura pentru operațiunea de închiriere aferentă perioadei pentru care contestatoarea a renunțat la regimul de scutire al operațiunii, optând pentru taxarea acesteia, apar ca nesusținute de prevederile legale apreciate ca fiind incidente și care determină în mod neechivoc momentul în care s-a produs faptul generator și a devenit exigibilă obligația. Momentul astfel determinat este cel în raport de care se stabilește existența sau inexistența obligației de plată a TVA și nu momentul opțiunii, intervenite ulterior, care nu poate produce efecte retroactiv.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, a apreciat că societatea contestatoare avea obligația să aplice măsurile de simplificare, respectiv taxare inversă pentru achiziții de terenuri și bunuri imobile în baza facturilor emise în perioada 2005-2007, în condițiile în care furnizorul nu a menționat pe factura "taxare inversă". Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea reclamantă a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziții, nerespectând prevederile art. 160¹ alin (2) lit. b și c din Legea nr. 571/2003 și a punctului 65 alin. (1), (3), (4), (8) și (9) din H.G. nr. 44/2004, în vigoare pentru anii 2005 și 2006 și a art. 160 alin. (1), (3) și (5) din Legea nr. 571/2003 și Titlul IV punctul 82 din H.G. nr. 44/2004 în vigoare de la 1 ianuarie 2007. Organele fiscale au reținut că atât furnizorii cât și beneficiarii bunurilor reprezentând terenuri și clădiri sau părți de clădire sunt obligați să

aplice măsurile de simplificare și să înscrie pe facturile fiscale mențiunea "taxare inversă", să înscrie atât în jurnalul de cumpărături cât și în jurnalul de vânzări aceste achiziții și să înscrie în decontul de taxa pe valoarea adăugată deductibilă ca și la rubrica taxa pe valoarea adăugată colectată sumele aferente acestor achiziții în vederea realizării autolichidării *taxe* pe valoarea adăugată, cu condiția obligatorie de a fi ambii înregistrați ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată. Furnizorii sunt obligați să emită facturi pe care se înscrie mențiunea "taxare inversă" fără să înscrie taxa aferentă și fără a se face plata taxei între furnizor și beneficiar iar în situația în care furnizorul nu a făcut această mențiune în facturile emise, beneficiarul este obligat să aplice taxarea inversă și să facă autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Reclamanta avea obligația să aplice măsurile simplificate pentru achiziția de clădiri și terenuri, respectiv să înscrie pe facturile primite de la furnizor "taxare inversă" fără a înscrie taxa aferentă, chiar dacă furnizorul nu a făcut această mențiune, facturi primite în anul 2005 și anume : factura nr. X/28.02.2005 în valoare de X lei, TVA aferentă în suma de X lei; factura nr. X/26.04.2005 în valoare de X lei TVA aferentă în sumă de X lei; factura nr. X/31.05.2005 în valoare de X lei, TVA aferentă în sumă de X lei, iar pentru anul 2006 facturile : nr. X/15.07.2006 în valoare de X lei, TVA aferentă în sumă de X lei și nr. X/09.08 2006 în valoare de X lei, TVA aferentă în sumă de X lei, să efectueze înregistrarea 4426=4427 în evidentele contabile și să înscrie sumele în jurnalul de cumpărături și de vânzări precum și în deconturile de TVA ca taxa pe valoarea adăugată deductibilă și taxa pe valoarea adăugată colectată. Aserțiunile reclamantei referitoare la greșita analiză a convențiilor cărora ea le-a dat valoare ie contracte de leasing iar organele de control fiscal au analizat contractele doar ca pe unele de vânzare cumpărare apar ca fiind nesuținute având în vedere că au fost prezentate doar contractele *de* achiziționare a bunurilor.

Cât privește contractul încheiat cu SC .X. SRL, autentificat sub nr. X/10.02.2005, s-a reținut de judecătorul fondului că acesta cuprinde în mod expres clauza care confirmă caracterul de convenție supusă rigorilor referitoare la convențiile de

leasing, respectiv clauza privitoare la încheierea anterior momentului perfectării acestei convenții a contractului de leasing financiar nr. X/09.02.2005, care are ca obiect imobilul din convenție și acordul părților referitor la înscrierea în cartea funciară a contractului de leasing. Calificarea acestei convenții ca fiind una de leasing transpare din chiar conținutul actului astfel că din această perspectivă analiza realizată de organele de control pentru această convenție nu a fost una corectă. Prin urmare, aserțiunea organelor de control fiscal din raportul de inspecție fiscală nr. X/30 mai 2008 întocmit de organul de contrei al Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii referitor la factura nr. X/28 februarie 2005 potrivit căreia SC .X. SA a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de X lei apare ca fiind nejustificată.

Stabilirea taxei pe valoarea adăugată corespunzător contractului de leasing încheiat cu SC X SRL s-a apreciat de instanța fondului că se realizează în mod similar, aserțiunea organelor de control potrivit căreia SC .X. SA a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de X lei apărând de asemenea neîntemeiată.

Cu referire la contractele încheiate de reclamantă cu SC X SRL, cu SC X SRL și cu SC X, judecătorul fondului a învederat că reclamanta nu a depus înscrieri care să justifice calificarea convențiilor în analiză ca fiind operațiuni de leasing în nici una din posibilitățile existente, respectiv că a avut loc o singură operațiune complexă de prestări servicii, formată dintr-o cumpărare și o transmitere a dreptului de folosință asupra bunului cumpărat, astfel că pentru aceste convenții argumentele reclamantei nu pot fi primite, reținerile organelor fiscale nefiind infirmate. Instanța fondului a mai arătat, privitor la factura nr. X1/05.05.2006 emisă de SC X SRL și la factura nr. X/10.05.2006 emisă de SC X SRL că reclamanta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, bunurile trecute în facturile menționate fiind achiziționate pentru funcționarea și întreținerea sediului social al contestatoarei. Prima instanță a mai precizat că reclamanta nu are drept de deducere a

taxei pe valoare adăugată pentru factura nr. X/04.02.2007 emisa de SC X SRL, pentru facturile nr. X/05.05.2006, nr. X din 05.2006, nr. X/15.05.2006, nefiind îndeplinite condițiile legii.

Împotriva sentinței civile nr. 41 din 1 februarie 2010 pronunțată de Curtea de Apel .X., Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal au formulat recurs în termen legal atât reclamanta SC .X. SA cât și Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., în nume propriu și în reprezentarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin care s-a solicitat, de către reclamantă, admiterea recursului, casarea hotărârii atacate și admiterea cererii de anulare părții a deciziei de impunere nr. X/30 mai 2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală înregistrat la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii .X. sub nr. X/30.05.2008, și, de către pârâtă, admiterea recursului și modificarea hotărârii recurate în sensul respingerii în totalitate a acțiunii în contencios administrativ formulate de reclamantă.

Recurenta reclamantă a arătat că instanța de fond, în motivarea soluției sale, a făcut o analiză extrem de pertinentă asupra operațiunii de leasing în ansamblul său, începând de la momentul în care viitorul utilizator prospectează piața pentru identificarea furnizorului și a finanțatorului, continuând cu cererea utilizatorului adresată finanțatorului, cerere care cuprinde datele de identificare a bunului dorit, acceptarea cererii de finanțare, cumpărarea de către finanțator (de la finanțator) a bunului dorit *de* utilizator și transmiterea către utilizator a dreptului de folosință (asupra bunului solicitat, prin predarea efectivă a acestuia. Cu alte cuvinte, instanța de fond a considerat, așa cum era de altfel firesc, că o operațiune de leasing este compusă din cumpărarea unui bun (anL.me indicat de utilizator) de către finanțator, bun a cărui folosință este ulterior transmisă utilizatorului. Cu alte cuvinte, operațiunea de leasing este o operațiune complexă de prestări servicii, formată dintr-o cumpărare și o transmitere a dreptului de folosință asupra bunului cumpărat.

Aplicând această argumentație, instanța de judecată a stabilit că raportat la contractele încheiate de societatea recurentă cu SC .X. și SC X X SRL nu se aplică măsurile

simplificate de TVA cuprinse în art. 160¹ din Codul fiscal. Motivul pentru care art. 160¹ din Codul fiscal nu este aplicabil este acela că operațiunea de leasing, în ansamblul ei, reprezintă o unică operațiune de prestare de servicii. În ceea ce privește însă operațiunile încheiate de societatea reclamantă cu X, X și X X, instanța *de* judecată a stabilit că acestea sunt simple cumpărări de bunuri imobile, dat fiind faptul că din actele depuse la dosar nu există posibilitatea calificării lor drept operațiuni de leasing. Procedând în acest fel instanța de fond a neglijat imperativele pe care principiul aflării adevărului și rolul activ pe care trebuia să-l manifeste le stabilesc. Rolul activ al judecătorului constituie o premisă deosebit de importantă pentru aflarea adevărului. Pentru ca instanța de judecată să poată desluși situația de fapt, pronunțând astfel o sentință bazată pe realitate, este de multe ori necesar ca instanța să se implice în stabilirea stării de fapt ce a generat litigiul dedus ei spre soluționare. Instanța de fond nu doar că nu a ordonat completarea probatoriului cu eventuale alte probe din care să rezulte care este calificarea operațiunilor pe care societatea reclamantă le-a încheiat cu X și X, ci nici măcar nu a pus în discuția părților problema calificării juridice a acestor operațiuni. Recurenta reclamantă a precizat că și în ceea ce privește operațiunile încheiate cu societățile mai sus menționate e vorba de contracte de leasing, astfel că și în aceste cazuri dispozițiile art. 160¹ din Codul fiscal nu sunt aplicabile.

Privitor la starea de fapt raportat la fiecare dintre partenerii contractuali ai reclamantei, reclamanta a arătat ca :

- La data de 21 martie 2005 SC X SRL a solicitat o finanțare de la societatea reclamantă, în vederea încheierii unei operațiuni de leaseback. Dat fiind faptul că această cerere a fost aprobată, s-a încheiat contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/31.05.2005 având ca obiect tocmai imobilul care ulterior a făcut obiectul contractului de leasing nr. X/31.05.2005 încheiat cu SC X SRL. Raportat la cek expuse anterior, reclamantei recurente i s-a părut evident faptul că, contractul de vânzare-cumpărare este parte din operațiunea de leasing încheiată cu SC X SRL, sens în care nu i se aplică dispozițiile Codului fiscal privind taxarea inversă.

- în ceea ce privește SC X SRL, societatea reclamantă a încheiat cu aceasta contractul de leasing nr. X/03.09.2003, contract având ca obiect un bun imobil. La data de 18.05.2006 se încheie un act adițional la acest contract de leasing prin care se suplimentează finanțarea cu suma de X lei. Cu alte cuvinte, nu ne aflăm în fața unei cumpărări a unui imobil, ci doar a unei suplimentări de finanțare a unui leasing încheiat anterior cu societatea X SRL, sens în care norma impusă de art. 160¹ din Codul fiscal nu este aplicabilă

- Referitor la SC X X recurenta a precizat că a încheiat cu aceasta două contracte de leasing, nr. X/09.08.2006 și contractul nr. X/28.03.2007. În ceea ce privește primul contract, nr. X/09.08.2006, s-a relevat că suntem în prezența unei operațiuni de leaseback față de care SCXX a formulat o cerere de finanțare în data de 06.02.2006. Aprobând cererea, recurenta a încheiat cu SC X SA contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X/09.08.2006 având ca obiect imobilul pentru care, în aceeași zi, a încheiat contractul de leasing nr. X/09.08.2006. În acest context, rezultă cu evidență faptul că starea de fapt reținută de instanța de fond în ceea ce privește contractul autentificat sub nr. X/09.08.2006 este eronată. Acest contract de vânzare cumpărare este parte din prima operațiune de leasing pe care societatea reclamantă a încheiat-o cu X. Dat fiind faptul că X nu și-a îndeplinit obligațiile de plată asumate, s-a procedat la rezilierea contractului de leasing nr. X și la luarea în posesie a imobilului ce a făcut obiectul contractului de leasing prin intermediu executorului judecătoresc X (proces verbal din 27.03.2007 din dosar execuțional nr. X/2006). Imediat după acest moment, reclamanta împreună cu X au ajuns la un compromis și au încheiat un nou contract de leasing nr. X/28.03.2007, cu privire la același imobil, în aceeași dată însă, X a facturat către societatea reclamantă (factura nr. X/28.03.2007) suma de X +TVA reprezentând o creanță pe care societatea recurentă s-a arătat de acord să o plătească societății X. În acest context, instanța de fond a evaluat incorect starea de fapt și a considerat în mod eronat că societatea reclamantă ar fi dobândit un imobil în valoare de

X lei +TVA ca urmare a unei executări silite, când în realitate această sumă reprezintă o simplă creanță a societății reclamante către X, iar imobilul despre care se face vorbire instanța de fond a făcut obiectul celor două contracte de leasing. Fiind vorba de o factură ce cuprinde o obligație de plată, este evident că nu i se aplică dispozițiile privind taxarea inversă, sens în care soluția pronunțată de instanța de fond de respingere a cererii recurente de anulare a obligației de plată stabilită în sarcina sa cu privire la TVA-ul aferent acestei facturi apare ca fiind netemeinică și nelegală.

În consecință, reclamanta a solicitat anularea obligațiilor de plată constând în debite, majorări de întârziere și penalități aferente, obligații stabilite în sarcina recurente cu privire la operațiunile de leasing încheiate cu X și X.

În altă ordine de idei, recurenta reclamantă a arătat că instanța de fond a respins cererea reclamantei de exonerare a societății de la plata unor sume impuse cu titlu de impozit pe; profit, raportat la cheltuieli cu amortizarea unei cabane, pe de o parte, respectiv la cheltuieli deductibile aferente anumitor bunuri achiziționate de societatea reclamantă, în ceea ce privește cheltuielile efectuate cu amortizarea Cabanei X în perioada 01.07.2003 -31.12.2006, recurenta a arătat că această cabană a fost achiziționată în aprilie 2003 pentru a o amenaja și de a desfășura o activitate economică în scopul realizării de venituri, în perioada 2003-2005 s-a amenajat și întreținut această cabană, nereușindu-se demararea activității turistice în ea. Odată cu apariția O.G. nr. 28/2006 prin care se limita obiectul de activitate al societăților de leasing s-a luat decizia transmiterii acestui activ prin divizare unei alte societăți care să o exploateze în continuare în scopuri turistice. Potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 invocat de echipa de control "Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare", în opinia recurente reclamante, instanța face confuzie între "cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile" și realizarea efectivă de activități aducătoare de venituri. Este evident că reclamanta a achiziționat și implicit a

început amortizarea imobilizării corporale potrivit legii, cu scopul de a realiza venituri. Legiuitorul a statuat clar că, sunt cheltuieli deductibile și cele efectuate în scopul realizării de venituri și nu numai cele care sunt aducătoare de venituri. În concluzie, a apreciat reclamanta că cheltuiala cu amortizarea este deductibilă fiscal, iar instanța de fond în mod nelegal a respins cererea recurente de anulare a acestei obligații de plată.

Aceleași considerente au stat la baza respingerii de către instanța de fond a solicitării reclamantei de anulare a obligațiilor stabilite prin decizia atacată, obligații care au la bază factura nr. X/05.05.2006 emisă de S.C. X S.R.L., nr. X/10.05.2006 emisă de S.C. X S.R.L., nr. X/15.05.2006 emisă de S.C. X S.R.L., nr. X/04.02.2007 emisă de S.C. X S.R.L.

Instanța de fond a considerat aceste cheltuieli ca și nedeductibile întrucât, în opinia ei, bunurile achiziționate nu sunt aferente realizării de venituri în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003. Facturile nr. X/5 mai 2006, nr. X/15 mai 2006 și nr. X/15 mai 2006 reprezentau contravaloarea unor produse care au fost folosite pentru a putea funcționa sediul societății reclamante situat în localitatea .X.-X str. X nr. X, astfel încât recurenta să aibă posibilitatea mutării în acest sediu și a renunța astfel să-și desfășoare activitatea într-un imobil închiriat, în acest fel s-ar fi redus cheltuielile societății, prin dispariția obligației reclamantei de a plăti chiria aferentă imobilului unde funcționează în prezent. Or, realizarea unei părți dintr-o investiție menită să reducă cheltuielile cu funcționarea societății, în speță economisirea cheltuielilor cu chiria plătită în prezent, se încadrează în prevederile legale prin faptul că reducerea cheltuielilor duce la o mărire a bazei impozabile care echivalează exact cu o realizare de venituri impozabile. Baza impozabilă este formată din diferența dintre veniturile impozabile și cheltuielile deductibile, astfel asupra ei se poate acționa atât prin mărirea veniturilor, în sensul realizării lor, cât și prin micșorarea cheltuielilor deductibile, având același efect. Consecința care se impune este aceea că cheltuielile cuprinse în facturile identificate anterior sunt deductibile, sens în care cererea reclamantei de anulare a presupuselor obligații fiscale pe care le generează este

perfect legală, în ceea ce privește factura nr. X/4 februarie 2007 emisă de către S.C. X S.R.L. prin care a fost achiziționată mașina de spălat amplasată în sucursala societății din X, reclamanta a arătat că această investiție are scopul de a deservi angajații care sunt detașați sau delegați la X pentru perioade mai mari, realizându-se astfel economii prin neapelarea la serviciile de spălătorie. Or, cheltuiala cu achiziții mașinii de spălat este deductibilă ca fiind realizată cu scopul de a micșora cheltuielile societății și astfel de a mări baza impozabilă, în concluzie, a apreciat recurenta reclamantă că cheltuiala cu bunurile achiziționate potrivit facturilor prezentate anterior este deductibilă liscal sens în care sentința instanței de fond este nelegală.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., în nume propriu precum și în reprezentarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a învederat, prin motivele; de recurs, că nu este împărtășită optica instanței de fond întrucât aceasta se bazează pe o interpretare restrictivă cantonată exclusiv la momentul inițial al stabilirii clauzelor contractuale, în privința datei la care se efectuează plata chiriei în discuție, fără a ține cont de operațiunile următoare întreprinse chiar de către reclamanta-intimată. Totodată s-a menționat că în speță nu există o succesiune de acte juridice în timp așa cum reține instanța de fond, fiind în prezența unui comportament schimbător din partea intima tei-reclamante cu implicații fiscale. Prin urmare, nu se poate face abstracție de "comportamentul" fiscal ulterior semnării contractului de închiriere, raportându-ne numai la data stipulația pentru efectuarea plății chiriei, în fapt, reclamanta -intimată susține că deși această operațiune se încadrează în categoria celor menționate în mod expres la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, fiind scutită de TVA, din greșală din data de 28 martie 2007 factura a fost emisă cu TVA iar, urmare a sesizării acestui aspect în luna noiembrie 2007 a stornat-o și a emis în aceeași zi o nouă factură fiscală către SC .X. SRL, reprezentând contravaloare chirie clădire imobil în valoare de X lei cu mențiunea taxare inversă și contravaloare chirie tehnologică în valoare de X lei cu TVA aferentă în sumă de X lei. Ulterior a depus Notificarea privind anularea opțiunii de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conform

punctului 26 din Hotărârea Guvernului nr. 1579/19 decembrie 2007 sub nr. X/23.04.2008 prin care a anulat opțiunea de taxare din data de 12 aprilie 2007. Reclamanta deși recunoaște că această opțiune putea avea aplicabilitate numai operațiunilor contabile ulterioare momentului înregistrării sale, consideră că în privința facturii mai sus menționate emise la data de 28 martie 2007 chiar corectată la un moment ulterior putea fi aplicată dat fiind faptul că se referea la o operațiune contabilă anterioară momentului în care a optat pentru plata TVA. Instanța de fond însă nu a analizat aceste aspecte întrucât s-a cantonat numai la momentul plății chiriei. Or, optând pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, aceasta trebuia să se aplice de la data depunerii notificării respectiv la 12 aprilie 2007 și nu de la o dată anterioară (10 martie 2007) specificată în notificare, situație în care factura nr. X./28 martie 2007 în valoare de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei reprezentând chirie imobil pentru toată perioada de închiriere, era scutită de taxa pe valoare adăugată conform prevederilor menționate, în raport de dispozițiile punctului 38 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal, rezultă că procedând la stornarea facturii în discuție reclamanta a încălcat prevederile legale, întrucât în mod corect trebuia să sorneze pentru perioada 10 martie 2007-12 aprilie 2007 numai TVA aferentă acestei operațiuni. Chiar și în situația în care s-ar lua în considerare data de 10 martie 2007, data la care reclamanta consideră că a optat pentru taxarea operațiunii nu are relevanță din punct de vedere al stabilirii diferenței de TVA întrucât, așa cum rezultă din constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au anulat TVA colectată pe această perioadă, situație favorabilă SC X. S. A. Mai mult, în baza art. 160 alin. (2) din același act normativ, text legal care reglementează situațiile în care pot fi aplicate măsurile simplificate, rezultă că închirierea bunurilor imobile nu se încadrează acestor prevederi, iar factura emisă cu taxare inversă a fost și aceasta emisă eronat, reclamanta având obligația emiterii facturii fiscale *CJL* TVA pentru operațiunea de închiriere aferentă perioadei 12 aprilie 2007-31

noiembrie 2007, perioadă pentru care a renunțat la regimul de scutire al operațiunii, optând pentru taxarea acesteia.

În ceea ce privește notificarea privind anularea opțiunii de taxare a operațiunilor prevăzute de art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, înregistrată în data de 23 aprilie 2008, de care se prevalează reclamanta, recurenta pârâtă a arătat că acesteia nu poate produce efecte în privința operațiunii în discuție întrucât imobilul închiriat a fost vândut către SC .X. SRL încă din luna octombrie 2007, motiv pentru care la data depunerii notificării bunul imobil nu se mai afla în proprietatea reclamantei și nu mai avea regimul unui bun închiriat. Nu este întemeiată nici susținerea reclamantei potrivit căreia avea dreptul de a storna o factură emisă eronat cu TVA în baza punctului 40 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, întrucât aceasta omite un aspect important și anume faptul că pentru perioada 12 aprilie 2007-30 noiembrie 2007 a depus Notificarea din 12 aprilie 2007 prin care a optat pentru taxarea operațiunilor facturate în 28 martie 2007 și în consecință pentru această perioadă avea obligația să colecteze TVA, facturarea cu TVA nefiind emisă eronat, având în vedere că această a intrat sub incidența manifestării de voință exprimată în baza unui act care își produce efecte valabile pentru perioada respectivă.

Instanța de fond a admis acțiunea reclamantei și în privința TVA aferentă operațiunilor de leasing încheiate de SC .X. SRL și cu SC .X. X SRL, considerând că și în cazul acestora ne aflăm în prezența unor operațiuni de leasing tipice întrucât, în cuprinsul contractelor de vânzare-cumpărare există clauze exprese în acest sens. Prima instanță, a susținut pârâta recurentă, s-a lăsat indusă în eroare de existența în cuprinsul contractelor de vânzare-cumpărare în discuție a mențiunii cu privire la încheierea contractelor de leasing, în cuprinsul raportului de expertiză judiciară administrat în *cauză* se reține în mod corect faptul că conform contractului de vânzare-cumpărare reclamanta intimata devine proprietarul bunurilor imobile respective iar SC .X. SRL emite ulterior încheierii tranzacției notariale o factură aferentă acelei operațiuni cu TVA. Formalitățile fiind îndeplinite, reclamanta devine proprietarul bunurilor imobile și poate întocmi ulterior un contract de leasing, îri cazul de față tot cu

SC .X. SRL. Aspectele reținute de expert în cuprinsul raportului întăresc opinia organelor de control potrivit căreia în cuprinsul acestor convenții rezultă fără putință de tăgadă că reclamanta devine proprietar deplin al bunurilor imobile respective, iar ulterior aceste bunuri imobile devin obiectul unor contracte de leasing financiar, care reprezintă o nouă operațiune distinctă, și anume o prestare de servicii care potrivit art. 129 alin. (2) din Codul fiscal nu poate beneficia de aplicarea măsurilor simplificate de TVA. Prin urmare, reclamanta avea Dbligăția ca în conformitate cu prevederile art. 160 indice 1 din Codul fiscal să aplice măsurile simplificate pentru achiziția de clădiri și terenuri, respectiv să înscrie pe facturile primite de la furnizor taxare inversă fără a înscrie taxa aferentă, chiar dacă furnizorul nu a efectuat această opțiune. Situația este similară și în cazul operațiunii realizate cu SC .X. X SRL, în condițiile în care inițial reclamanta-intimată devine proprietara imobilelor respective, comportându-se în documentele contabile ca atare, împrejurare reținută în mod corect la punctul 2.2 în cuprinsul raportului de către expertul judiciar.

I. Cât privește recursul declarat împotriva sentinței civile nr. 41 din data de 1 februarie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal, de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., în nume propriu și în reprezentarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se constată că acesta este nefondat, pentru considerentele ce urmează.

In mod corect, prin interpretarea și aplicarea zorectă a legii aplicabile raporturilor de drept deduse judecății, instanța de fond, prin hotărârea recurată, a anulat decizia nr. X/30 mai 2008 emisă de Administrația Financiară pentru Contribuabili Mijlocii .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală și decizia nr. X/24 noiembrie 2008 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, și a înlăturat obligațiile de plată, dobânzile aferente și penalitățile de întârziere stabilite, reprezentând: taxa pe valoarea adăugată s-abilita aferent operațiunii de închiriere a imobilului în favoarea S.C. .X. S.R.L pentru care s-a emis factura fiscală nr. .X./28 martie 2007 în sumă de X lei, dobânzile aferente și penalitățile de

întârziere stabilite în raport de acesta; taxa pe valoarea adăugată stabilită aferent operațiunii de leasing încheiată cu S.C. .X. S.R.L. pentru care s-a emis factura fiscală nr. X/28 februarie 2005 în sumă de X lei, dobânzile aferente și penalitățile de întârziere stabilite în raport de acesta; și taxa pe valoarea adăugată stabilită aferent operațiunii de leasing încheiată cu S.C. .X. X S.R.L. pentru care s-a emis factura fiscală nr. 1X/26 aprilie 2005 în sumă de X lei, dobânzile aferente și penalitățile de întârziere stabilite în raport de acesta. în mod incontestabil, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru contractul de închiriere încheiat între reclamanta S:C .X. S.A. și S.C. .X. S.R.L, este data specificată în contract pentru efectuarea plății, respectiv data de 10.03.2007, conform art. 3.2 din contract, iar opțiunea de taxare depusă de recurentă în 12 aprilie 2007 nu-și mai poate produce efectul asupra acestui contract în consecință, fiind aplicabile în cauză prevederile art. 134 alin. (2), (3), (5) lit. b) și art. 141 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și dispozițiile punctului 40 ale Titlului VII Taxa pe Valoarea Adăugată din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, la contractul de închiriere din data de 9 martie 2007 încheiat cu S.C. .X. S.R.L reclamanta S.C .X. S.A. nu datora taxa pe valoarea adăugată pentru închirierea de bunuri imobile, neexistând astfel nici obligația reclamantei de a plăti TVA suplimentar.

în legătură cu contractele de leasing încheiate de reclamantă cu S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X.X S.R.L., având ca obiect bunuri imobile, se reține că judecătorul fondului a făcut, prin considerentele hotărârii pronunțate o finaliza pertinentă a operațiunii de leasing în ansamblul ei, începând de la momentul în care viitorul utilizator prospectează piața pentru identificarea furnizorului și a finanțatorului, continuând ca cererea utilizatorului adresată finanțatorului, cerere care cuprinde datele de identificare ale bunului dorit, acceptarea cererii de finanțare, cumpărarea de către finanțator (de la furnizor) a bunului dorit de utilizator și transmiterea către utilizator a dreptului de folosință asupra bunului solicitat, prin predarea efectivă a acestuia. Prima instanță a

considerat, în mod întemeiat, că o operațiune de leasing este compusă din cumpărarea unui bun (anume indicat de utilizator) de către finanțator, bun al cărui folosință este transmisă ulterior utilizatorului. Operațiunea de leasing, în mod esențial, este o operațiune complexă de prestări servicii, formată dintr-o cumpărare și o transmitere a dreptului de folosință asupra bunului cumpărat.

Organele fiscale au apreciat în mod eronat că sunt incidente, în litigiu, referitor la cele două contracte de leasing mai sus menționate, prevederile art. 160¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stabilea modalitatea de completare a facturilor (cu taxare inversă) în cazul livrărilor anumitor bunuri, 3 printre care se numără și terenurile și clădirile de orice fel. Dimpotrivă, aplicabile celor două contracte încheiate de recurentă cu S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. X S.R.L., sunt dispozițiile art. 128 din Codul fiscal prin care se definește ce se înțelege prin livrarea de bunuri, și în special prescripțiile alin. (3) lit. a), care arată expres că contractele de leasing nu fac parte din categoria livrărilor *de* bunuri, într-adevăr, potrivit art. 128 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, „Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1): a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, în cadrul unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau orice alt tip de contract ce prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei scadențe, cu excepția contractelor de leasing”,

în mod rezonabil, operațiunea de leasing nu poate fi rezumată numai la transmiterea către utilizator a bunului achiziționat de către finanțator, ci în cadrul acesteia se include și cumpărarea de către finanțator a bunului ce face obiectul contractului în *analiză*, iar prin raportare și la prevederile art. 9 din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile¹ de leasing, cu modificările și completările ulterioare, care stabilesc obligațiile locatorului/finanțatorului într-un contract de leasing, în mod corect instanța de fond a înlăturat susținerile organului fiscal din actele administrativ fiscale și a constatat că în mod legal recurenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de X lei și, respectiv, pentru suma de X lei. în consecință, raportat la aceste sume, reclamanta nu datorează

bugetului statului nici accesorii, constând în dobânzi și penalități de întârziere, aferente sumelor mai sus menționate.

II. Referitor la recursul formulat împotriva sentinței civile nr. 41 din data de 1 februarie 2010 a Curții de *Apel* .X. - Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal de către reclamanta S.C. .X. S.A, se constată că acesta este fondat, pentru următoarele considerente de fapt și de drept.

Instanța de fond a respins, pe de o parte, cererea reclamantei de anulare a obligațiilor de plată generate de alte patru operațiuni, respectiv de operațiunile în care părți erau, pe lângă S.C. .X. S.A, și S.C. X S.R.L X, S.C. X S.R.L și S.C.X X S.A, cu motivarea, în esență, că rezultă din actele dosarului că aceste operațiuni sunt cumpărări de bunuri imobile și că reclamanta nu a depus alte înscrisuri care să justifice calificarea convențiilor în analiză ca fiind operațiuni de leasing în una din posibilitățile existente, respectiv că a avut loc o singură operațiune complexă de prestări servicii, formată dintr-o cumpărare și o transmitere a dreptului de folosință asupra bunului cumpărat.

Se constată, din probatoriul administrat în fața primei instanțe și din înscrisurile depuse de reclamantă în recurs, că și în ceea ce privește operațiunile încheiate de S.C. .X. S.A cu S.C. X S.R.L X, S.C. X S.R.L și S.X S.A, este vorba de operațiuni de leasing, fiind astfel inaplicabile și în aceste situații, la fel ca în cazul operațiunilor încheiate de recurentă cu S.C. .X. S.R.L. și S.C./X. X S.R.L., dispozițiile art. 160¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal Prin urmare, nici pentru aceste operațiuni reclamanta nu datorează bugetului statului taxă pe valoarea adăugată suplimentară, și nici accesorii, constând în dobânzi și penalități de întârziere.

Astfel, la data de 21 martie 2005 S.C. X S.R.L. a solicitat o finanțare în vederea încheierii unei operațiuni de leaseback iar această cerere a fost aprobată, încheindu-se în consecință contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X/31 mai 2005 având ca obiect tocmai imobilul care ulterior a făcut obiectul contractului de leasing nr. X/31 mai 2005 încheiat de S.C. .X. S.A cu S.C. X S.R.L..

Pe de altă parte, se observă că recurenta a încheiat cu S.C. X SRL contractul de leasing nr. X din 3 septembrie 2003, contract având ca obiect un bun imobil. La data de 18 mai 2006 s-a încheiat un act adițional la acest contract de leasing prin care s-a suplimentat finanțarea cu suma de X lei. Practic, și în această ipoteză, nu este vorba de o simplă cumpărare a unui imobil, ci de operațiune de suplimentare a finanțării unui leasing anterior, care reprezintă în esență tot o operațiune de leasing.

De asemenea, cu referire la S.C. X X S.A, se constată că între reclamantă și această societate s-au încheiat două contracte de leasing, unul cu nr. X/9 august 2006 și celălalt cu nr. X/28.03.2007. Primul contract de leasing a avut ca temei cererea de finanțare din data de 6 februarie 2006 formulată de S.C. X, aprobată de recurentă, ce a fost urmată de încheierea contractului de vânzare cumpărare imobil autentificat sub nr. X/9 august 2006 și imediat, în aceeași zi, de încheierea contractului de leasing nr. X/9 august 2006, iar cel deal doilea contract de leasing nr. X/28 martie 2007, având ca obiect același imobil, a fost încheiat efect al unei noi înțelegeri a părților, în sensul refinanțării, intervenită imediat iupă rezilierea primului contract de leasing pentru neîndeplinirea de către S.C. X a obligațiilor contractuale și după preluarea imobilului în posesie prin procesul verbal din data de 27 martie 2007 emis de executorul judecătoresc X.

Chiar în situația în care s-ar aprecia că pentru contractele de leasing încheiate cu SC .X. S.R.L, S.C. X S.R.L., S.C X S.R.L, S.C X S.R.L, și S.C. X S.A. X reclamanta nu a aplicat măsurile de simplificare, sancțiunea pentru neaplicarea taxării inverse consta, cum just s-a concluzionat prin suplimentul raportului de expertiză fiscală judiciară efectuat în cauză, în obligarea atât a furnizorilor cât și a beneficiarilor să înregistreze în deconturile de TVA operațiunile legate de taxarea nversă la finele perioadei fiscale în care a fost finalizat controlul, astfel cum dispun expres prevederile alin. (7) și (8) ale punctului 82 din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu

modificările și completările ulterioare. Prin urmare, organul fiscal în mod eronat nu a aplicat aceste măsuri și a procedat în mod nelegal la anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, cu atât mai mult cu cât prin neaplikarea măsurilor de simplificare bugetul de stat nu a fost prejudiciat (întrucât taxa pe valoarea adăugată a fost colectată de către furnizori). Practic, pentru corectarea decontului de TVA al furnizorilor (ceea ce îi obliga pe aceștia la plata către S.C. .X. S.A a sumelor reprezentând taxa pe valoarea adăugată) era obligatorie emiterea unui act de către organul fiscal la încheierea procesului verbal, iar un asemenea act administrativ nu a fost întocmit în cauză, nefiind astfel posibilă regularizarea fiscală în ceea ce privește pe reclamanta recurentă.

Instanța de fond a respins în mod neîntemeiat și cererea reclamantei de exonerare a societății de la plata unor sume impuse cu titlu de impozit pe profit, raportat la cheltuieli cu amortizarea unei cabane, pe de o parte, respectiv la cheltuieli deductibile aferente anumitor bunuri achiziționate de reclamantă. Amortizarea calculată la cabana Muntele X pentru perioada 1 iulie 2003-31 decembrie 2006, cum a concluzionat și expertiza fiscală judiciară, este deductibilă fiscal, în condițiile prevăzute de art. 21 alin. (1) și (3) lit. i) și art. 24 alin. (1)-(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, făcându-se dovada că această cabană a fost achiziționată de reclamantă în luna aprilie 2003 pentru a o amenaja și desfășura o activitate economică în scopul realizării de venituri. Odată cu apariția Ordonanței Guvernului nr. 28/2006 prin care se limita obiectul de activitate al societăților de leasing acest activ a fost transmis prin divizare unei alte societăți care să o exploateze în continuare în scopuri turistice. Recurenta, cum concluzionează și expertiza fiscală judiciară, are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată și pentru achiziția bunurilor prin facturile nr. X/5 mai 2006, nr. 1X/10 mai 2006 și nr. X/15 mai 2006. Bunurile fiind cumpărate pentru funcționarea și întreținerea sediului social al S.C. .X. S.A., aflat într-un imobil proprietatea acestei societăți comerciale, sunt aplicabile dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale punctului 45 alin. (2) al Titlului VI din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în fine, se retine că sunt deductibile fiscal, potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și celelalte cheltuieli cu achiziția unor bunuri mobile, avute în vedere prin actul de control, întrucât scopul realizării acestora l-a constituit facilitarea și îmbunătățirea activității recurente, cu scopul stimulării activității producătoare de profit prin reducerea costurilor și mărirea astfel a bazei impozabile.

În raport de cele mai sus arătate, constatând că sunt întemeiate motivele de recurs invocate în cauză de societatea reclamantă se va dispune, în temeiul dispozițiilor art. 20 alin. (3) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, cu modificările și completările ulterioare, și a prevederilor art. 312 alin. (1) - (3) din Codul de procedură civilă, admiterea recursului declarat de S.C. .X. S.A. și modificarea sentinței nr. 41 din 1 februarie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal în sensul anulării parțiale a deciziei de impunere nr. 69 din data de 30 mai 2008 emisă de Administrația Financiară pentru Contribuabili Mijlocii .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală și a anulării deciziei nr. X din data de 24 noiembrie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, cu consecința exonerării recurente reclamate de la plata sumei de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, dobânzi, penalități de întârziere, impozite și majorări aferente

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Admite recursul declarat de S.C. .X. S.A. .X. împotriva sentinței civile nr. X din 1 februarie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că anulează parțial decizia de impunere nr. X din 30 mai 2008 emisă de Administrația Financiară pentru Contribuabili Mijlocii .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală și exonerează reclamanta de plata sumei de

X lei reprezentând TVA, dobânzi, penalități de întârziere, impozit și majorări aferente.

Anulează decizia nr. X din 24 noiembrie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Respinge recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. în nume propriu și în reprezentarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală împotriva aceleiași sentințe, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 24 februarie 2011.

