

ROMANIA
INALTA CURTE DE CASATIE §1 JUSTITIE SECJIA
DE CONTENCIOS ADMINISTRATE §1 FISCAL

D E CIZIA nr.641

Dosar nr.486/59/2006

sedinta publică de la X 2008

Presedinte: XXXX

- judecator
- judecator
- judecator
- Magistrat asistent

La 19 X 2008 s-au luat in examinare recursurile declarate de Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale X pentru Autoritatea Nationala a Vamilor si de Directia Generală a Finantelor Publice a Judetului X in numele Ministerului Economiei si Finantelor - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, impotriva sentintei civile nr. X din 16 X 2007, a Curtii de Apel X - Sectia contencios administrativ si fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate in incheiere cu data de 12 X 2008 iar pronuntarea deciziei s-a amanat la 19 X 2008.

CURTEA

Asupra recursului de fata;

Din examinarea lucrarilor din dosar, constata urmatoarele: Prin actiunea formulata la data de 31 X 2005 reclamanta S.C. X S.A. judetul X a solicitat anularea deciziei nr. X/30 X 2004 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala si a procesului verbal de control fiscal din data de 12 X 2004 incheiat de Directia Regionala

Vamala X sustinand ca nu datoreaza sumele la care a **fost** obligata (TVA, dobanzi, penalizari) pentru pretinsa Operatiune de perfectionare pasiva a unor bunuri reprezentand piese de schimb aeronave si pentru neplata TVA pentru **serviciile** de intretinere, reparatie si inlocuire a pieselor defecte.

Prin sentinta civile nr. X/2007 a Curtii de Apel, Sectia contencios administrativ si fiscal, pronuntata In fojld dupa casarea sentintei civile nr. X/2005 a aceleiasi **instante** de catre Inalta Curte de Casatie si Justitie - Sectia contencios administrativ si fiscal, prin decizia nr. X/2005, acfui^iea a fost admisa.

Instanta a retinut: ca piesele de schimb sunt livrate de reclamantă spre reparare inlocuire catre X X in **baza** jcontractelor de prestari servicii intervenite intre parti; ca piesefef sunt proprietatea societatii X care le-a inchiriat reclaijnantei impreuna cu aeronavele, conform contractului de leasing intervenit intre parti, in baza caruia utilizatorul (reclaimanta) trebuie sa detina acelasi numar de piese si de aceeaasi conditie cu cele primite de la proprietar X); ca **unele** din piesele de schimb sunt inlocuite de X (prestatorul de servicii) si acestea, proprietatea firmei suedeze, sunt vandute de proprietar firmei elvetiene (X) prin intermediul reclai|nantei (utilizatorul), care le foloseste la exploatarea aeroiavelor Inchiriate de la X; ca reclamanta nu datoreaza **TVA** inefiind vorba de operatiuni specifice perfectionarii pasive.

impotriva acestei sentinte au declarat recursuri in termen pXicit|ele Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale X pentru Autoritatea Nationala a Vamilor (ANV) si Direcjtia Generala a Finantelor Publice (DGFP) X pentru Ageritia Nationala de Administrare Fiscala (ANAF).

In Motivarea recursului formulat de ANV s-a aratat in esentă: ca reclamanta, in baza contractului de leasing incheiat cu X detine doua stocuri de maitfi, respectiv mijloc de transport aerian si piesele de schimb afere]nte si stocul de piese de schimb; ca primei categorii ii sunt aplicabile dispozitiile art. 293 alin. 1 din Hotararea Guvernului

nr. 1114/2001 conform carora beneficiaza de regimul de admitere temporara cu exonerarea totala a platii taxelor vamale si a altor drepturi de import; ca pentru cea de-a doua categorie, de piese de schimb, primite de la X (piese reparate sau inlocuite) pentru care reclamanta face plati, regimul de import vamal este de import definitiv si datoreaza sumele la care a fost obligata.

Referitor la raportul de expertiza efectuat in cauza, ANV arata că acesta nu este de natura sa elucideze regimul vamal aplicabil pieselor de schimb; ca acestea intra in proprietatea reclamantei atunci cand sunt primite de la X si reclamanta efectueaza plata, calitatea de cumparator a acesteia reiesind chiar din contractul partilor; ca pentru aceste piese regimul vamal este de import definitiv.

In recursul declarat de ANAF se arata in esenta: ca raportul de expertiza nu a fost comunicat paratei; ca operatiunile desfXsurate de reclamanta, in legatura cu repararea pieselor de către X, reprezinta operatiuni de perfectionare pasiva efectuate cu titlu oneros fiind aplicabile dispozitiile art. 305 din Regulamentul de aplicare a Codului Vamal. In rest sunt reluate pe scurt motivele din recursul declarat de A.N.V.

Verificand cauza in functie de motivarea recursurilor si avand in vedere dispozitiile art. 304¹ Cod procedura civila, Inalta Curte retine urmatoarele.

Reclamanta a incheiat contracte de inchiriere cu X International Airlines Ltd Elvetia in conditiile leasingului, pentru aeronave pe care le exploateaza, beneficiind de dispozitiile *O.G. nr51/1997* republicata privind operatiunile de leasing, potrivit carora s-a aplicat un regim vamal suspensiv de admitere temporara cu exonerarea totala de la plata drepturilor de import.

De asemenea, reclamanta a incheiat, tot in sistem de leasing, un al doilea contract cu firma X, inchiriind un stoc de piese de schimb, admis temporar in X cu exonerarea totala de la plata drepturilor de import si pentru inlocuirea, testarea sau repararea

titularul autorizatiei de admitere temporara "este obligat sa informeze de indata autoritatea vamala asupra oricaror modificări care influenteaza derularea operatiunii sub regim vamal aprobat" si cum operatiunile efectuate sunt de perfectionare pasiva, semiimportul bunurilor reparate sau inlocuite s-a efectuat cu exonerare partiala de la plata drepturilor de import. In temeiul art.X din Codul vamal si art.305 din Regulamentul vamal, potrivit caruia "cuantumul drepturilor de import se determina pe baza elementelor de taxare aferente produselor compensatoare (piesele reparate sau inlocuite) la data inregistrarii declaratiei vamale de import a acestor produse, luandu-se in considerare ca valoare in vama numai cheltuielile de reparatie", au impus-o pe reclamanta la plata debitului susmentionat.

In esenta reclamanta contesta impunerea din litigiu pe motiv ca piesele ce fac obiectul contractului de reparatie sau inlocuire cu firma X, fiind importate in regim de leasing, ca si aeronavele, beneficiaza si pentru operatiunile de reimport ale acestora dupa efectuarea reparatiilor sau inlocuirilor cu alte piese, de regimul vamal de admitere temporara cu exonerarea de la plata drepturilor de import, in conditiile art.27 al. 1 din O.G. nr.51/1997 privind operatiunile de leasing, cu motivarea ca bunurile nu sunt consumptibile; ca nu a realizat operatiuni de perfectionare pasiva pentru a fi aplicabile dispozitiile legale din Codul vamal sau din Regulamentul vamal invocate de parati; ca in raport cu faptul prestarii serviciilor in X, conform art.133 pet. 13 litd) din Codul fiscal, T.V.A. este datorata de firma suedeza.

Inalta Curte apreciaza ca, pentru a clarifica problema pusa in discutie, este necesar a stabili cine este titularul dreptului de proprietate asupra pieselor de schimb.

Din analiza contractului de leasing incheiat de reclamanta cu societatea X avand ca obiect stocul de piese de schimb, rezulta cu certitudine ca aceasta din urma societate ramane titulara dreptului de proprietate asupra pieselor de schimb pentru aeronave (filele 33 si urmatoarele din primul dosar de **fond**). S.C. X S.A., conform clauzelor contractului, are **calitatea** de utilizator (chirias) al pieselor si de mandatar al proprietarului pieselor in situatia in care societatea X (**prestatorul** de servicii de

reparatii, inlocuire piese de schimb) **trimit** reclamantei piesele reparate sau alte piese in locul celor **uzate**, realizandu-se, in acest din urma caz, un transfer al **dreptului** de proprietate asupra pieselor de schimb intre **societatea X** si soc. X, pana la momentul returnarii **pieselor** de catre utilizator.

In acest sens sunt dispozitiile art. 3.8, 4.1., 4.3, 4.5, din **contractul** amintit, potrivit carora: „inventarul de inchiriat (**piesele** de schimb) va ramane proprietatea X pana cand **clientul**, S.C. X S.A., o va cumpara”; „clientul va fi pe raspunzator de toate sumele pentru repararea, revizia **generală**”, si modificarea echipamentului inchiriat, cerute de **autoritatea** de navigabilitate, aplicabile pe perioada inchirierii”; convine ca, X sa poata incheia orice alt contract de reparatii/schimb cu un furnizor calificat acceptabil pentru **X**, sub care componentele pot fi schimbate atata timp cat **statutul** conditiei si al modificarii este cel putin egal cu unitatile **fumigate** de X”.

(Din contractul incheiat intre reclamanta si societatea X (filele 55 si urmatoarele din primul dosar de fond) se constata ca X este prestator de servicii pentru X, care este beneficiar, X furnizand servicii privind piesele de schimb **pentru** aeronave, prin asigurarea intretinerii pieselor defecte, **schimb** de piese, etc.

Conform dispozitiilor art. 3.1 din contract, pentru executarea rapida a contractului, este necesar sa intervina un **schimb**, prin transfer de drept de proprietate asupra piesei **defecte** care este expediată de beneficiar, respectiv asupra piesei funcționale care este expediată de X catre utilizator.

Acest schimb de piese (dubla vanzare-cumparare a doua **piese** una defecta si alta functionala) este un act juridic accesoriu **contractului** principal de prestari de servicii, astfel cu s-a stabilit de piese este necesar pentru indeplinirea obligatiilor contractual ale reclamantei fata de X, intrucat la incheierea perioadei de leasing trebuie sa restituie intregul stoc de piese de schimb proprietarului, fiecare piesa indeplinind conditiile de aeronavigabilitate.

Art. 3.6.4. din contractul de prestari servicii intervenit intre X si X prevede: „daca dobanda cumparatorului este aceea a unui

utilizator, cumparatorul va obtine acceptul proprietarului sau al detinatorului de ipoteca asupra piesei (pieselor) intr-o forma satisfacatoare pentru X". Din aceasta clauza contractual[^], precum si din alte clauze ale contractului, rezulta ca intervine transferul reciproc al dreptului de proprietate intre X si X, ca act juridic accesoriu contractului de prestari servicii.

Din textul mentionat se trage concluzia (prin coroborare si cu celelalte clauze ale contractului) ca denumirea de „cumparator” („buyer in limba engleza), acordata reclamantei, nu determina calitatea sa de proprietar al pieselor primite in schimb de la X. S.C. X are acceptul proprietarului pieselor (X) in sensul de a transfera dreptul de proprietate asupra lor catre o societate de service agreata de X. Din acest punct de vedere este justificata sustinerea reclamantei in sensul ca substantivul „buyer” in limba engleza se traduce in limba romana prin „cumparator” sau „beneficiar al unei prestari de servicii”, in functie de context.

Avand in vedere ca reclamanta, conform art. 27 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997, a beneficiat pentru bunurile care formeaza obiectele contractelor de leasing incheiate cu X Ltd, de un regim vamal suspensiv de admitere temporara cu exonerare totala de la plata drepturilor de import (inclusiv TV A); ca piesele de schimb se includ in stocul bunurilor luate in leasing, care sunt proprietatea locatorului (X); ca din aceste piese, unele defecte sunt schimbate de Societatea X (dubla vanzare-cumparare intre X si SX), X fiind mandatarul societatii X pentru realizarea operatiunilor in conformitate cu contractele

intervenite intre cele trei societati, astfel cum s-a analizat mai sus; XX pentru alte piese de schimb, de asemenea proprietatea societatii X, Societatea X realizeaza repararea lor la icerersa utilizatorului, care actioneaza de asemenea ca mandatar al proprietarului pieselor; ca reclamanta achita o suma lunara prestatorului de servicii X in conformitate cu contractul de prestări de servicii si cu eel de leasing; ca reclamanta nu detine decai un singur stoc de piese de schimb si anume cel inchiriat deila societatea X, piesele primite (reparate sau schimbate) de la socjetatea X facand pare din stocul de piese inchiriat de la Sociejtatea X, proprietara acestor bunuri, ele neformand un Stoc parte; pentru toate aceste ratiuni se constata ca reclamanta nu x

TVA astfel cum susțin organele fiscale.

După efectuarea reparațiilor sau înlocuirilor cu alte piese, care revin tot proprietatea societății X, reclamanta fiind utilizator și mandatar, astfel cum s-a analizat mai sus, pentru operațiunile de reimport al acestor piese, societatea X S.A. beneficiază de regimul vamal de admitere temporară cu exonerarea de plată drepturilor de import în condițiile art. 293 din Regulamentul de aplicare a Codului Vamal al României (Regim de admitere temporară).

de precizat că recurenta ANV interpretează greșit dispozițiile art. 293 alin. 2 din Regulament, întrucât textul nu exceptează piese de natura celor în discuție de la aplicarea regimului de admitere temporară, atunci când menționează „în cazul reparațiilor”. Această sintagma se referă la mici reparații ale mijloacelor de transport și nicidecum la repararea pieselor de schimb.

Când privește dispozițiile art. 294 alin. 3 din Regulament, fiind invocate de aceeași recurentă, se constată că nu sunt potrivnice aplicării regimului de admitere temporară pentru reclamanta, recurenta reproducând textul în mod trunchiat. În speța de față, având în vedere cele mai sus reținute, nu trebuie să se afle în prezenta unor operațiuni de perfecționare pasivă a unor bunuri, astfel cum susține în mod eronat recurenta ANAF, deoarece piesele primite de la X nu au plus valoare, ele au

aceeasi valoare pe care o aveau la data inchirierii si reclamanta trebuie sa le restituie in aceeasi stare.

De asemenea, operatiunile in discutie nu se pot incadra in dispozitiile privind regimul de perfectionare pasiva avand in vedere ca marfurile (piesele de schimb) nu au fost indigenate (nu sunt marfuri romanesti). In sensul ca reclamanta nu are obligatii in ce priveste T.V.A. aferenta serviciilor de reparare sau inlocuire a pieselor de schimb de catre X sunt si adresele Ministerului Finantelor Publice nr. X/25 X 2005, nr. X6/23 X 2005, nr. X/14 X 2006 (filele 24,25,28,29 din al doilea dosar de fond).

In ce priveste motivele de recurs referitoare la raportul de expertiza, Inalta Curte constata ca intr-adevar, acesta nu reprezinta singurul mijloc de proba pe baza caruia se stabileste regimul vamal aplicabil, insa instanta are in vedere clauzele contractelor intervenite intre reclamanta si societatea X si intre reclamanta si societatea X, precum si dispozitiile Codului Vamal si ale Regulamentului de aplicare a Codului Vamal.

Referitor la imprejurarea ca raportul de expertiza nu a fost comunicat paratei ANAF, aceasta nu poate reprezenta un motiv de recurs, intrucat, potrivit dispozitiilor art. 108 alin. 3 Cod procedura civila, partea putea invoca aceasta neregularitate, „la prima zi de infatisare ce a urmat dupa aceasta neregularitate”. De altfel, recurenta a fost prezenta prin reprezentant la formularea probelor, precum si a obiectiunilor la raportul de expertiza. Neprezentarea ulterioara a ANAF la termenele de judecata denota culpa paratei recurente iar potrivit art. 108 alin. 4 Cod procedura civila, „nimeni nu poate invoca neregularitatea pricinuita prin propriul fapt”.

Pentru considerentele expuse, constatand ca nici unul din motivele invocate de recurente nu este fondat si ca nu exista temeiuri de casare de ordine publica in conformitate cu dispozitiile art. 306 alin. 2 Cod procedura civila, recursul va fi respins.

PENTRU ACESTE MOTIVE

IN NUMELE LEGII DECIDE:

Respinge recursurile declarate de Directia Regionala **ipentru** Accize si Operatiuni Vamale X pentru **Autoritatea** Nationala a Vamilor și de Directia Generala a **Finantelor** Publice a Judetului X in numele Ministerului Economiei și Finantelor - Agentia Nationala de Administrare **Fiscal**, impotriva sentintei civile nr. X din 16 X 2007, a **Curtea** de Apel X - Sectia contencios administrativ si fiscall **ca** nefondate.

Pronuntata in sedinta publica, astazi 19 X 2008.

JDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

| **MAGISTRAT ASISTENT,**