

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr.2992

Dosar nr..X.

Ședința publică de la 2 octombrie 2015

Președinte: X	- judecător
X	- judecător
X	- judecător
X	- magistrat asistent

Pe rol se află soluționarea recursului declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr. .X. din 22 septembrie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal se prezintă intimata-reclamantă S.C. .X. SA, prin avocați .X. și .X., lipsind recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Se prezintă referatul cauzei, după care, nemaifiind cereri de formulat, Înalta Curte constată pricina în stare de judecată și acordă cuvântul părții prezente în raport cu recursul declarat.

Intimata-reclamantă S.C. .X. SA, prin avocat, solicită respingerea recursului ca nefondat și pe cale de consecință menținerea sentinței atacate ca temeinică și legală.

De asemenea, solicită obligarea recurente-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală la plata cheltuielilor ocazionate de prezentul recurs.

Precizează faptul că cererea de recurs este nemotivată, recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală neinvocând niciun argument cu privire la sentința recurată, fiind reluate parțial acele argumente folosite în fața primei instanțe, precum și cele folosite în fața procedurii administrative.

Critică susținerile recurente-pârâte cu privire la încălcarea prevederilor art.128 alin.4 lit. d) din Codul fiscal de către societatea intimată.

În esență, învederează faptul că, instanța de fond, în mod temeinic și legal, a reținut că prin menționarea principiului supremației dreptului comunitar constatat de art.148 alin. 2 din Constituție și de art.16 din Directiva TVA, legislația națională invocată nu poate să aibă relevanță în soluționarea acestei spețe.

De asemenea, se arată că, instanța de fond, în mod corect a reținut că imposibilitatea unei societăți de a reuși recuperarea bunurilor nu poate fi considerată o livrare de bunuri, precum și faptul că bunurile nerecuperate în termen nu pot fi bunuri - lipsă din gestiune în sensul Codului fiscal român.

Solicită să se ia în considerare soluția pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza .X. C-438/13.

În susținerea poziției sale depune la dosar concluzii scrise, precum și dovezi privind cheltuielile de judecată.

În conformitate cu dispozițiile art.150 din Codul de procedură civilă, Înalta Curte închide dezbaterile și reține cauza spre soluționare.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Soluția instanței de fond

Prin sentința nr..X./ 22.09.2014 a Curții de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal a fost admisă acțiunea reclamantei S.C. .X. IFN SA, în contradictoriu cu pârătele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Au fost anulate decizia de impunere nr. F-MC .X./30.08.2011 și raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./30.08.2011 emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de

Administrare a Marilor Contribuabili în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă de .X. lei, reprezentând: .X. lei TVA și .X. lei majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA, precum și decizia de soluționare a contestației fiscale nr. .X./23.11.2011 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Pârâtele au fost obligate la plata onorariului de avocat în sumă de .X. lei, onorariu redus, cu titlul de cheltuieli de judecată către reclamantă.

Pentru a motiva această soluție, instanța de fond a reținut că în cursul anului 2011 la sediul .X. IFN SA s-a desfășurat o inspecție fiscală parțială cu privire la modul de evidențiere, înregistrare și declarare a TVA pentru perioada 01.09.2008 – 31.12.2010, în vederea soluționării prin control ulterior a deconturilor de TVA cu opțiune de rambursare aferente lunilor octombrie și noiembrie 2008 depuse de societatea reclamantă.

Reclamanta S.C. .X. IFN SA este o societate pe acțiuni al cărei obiect principal de activitate în România este leasingul financiar. În perioada supusă controlului (01.09.2008 – 31.12.2010) societatea reclamantă a achiziționat bunuri mobile de la diverși furnizori, pentru care a dedus TVA. În același timp, pentru bunurile achiziționate, societatea reclamantă a încheiat contracte de leasing financiar cu persoane fizice sau juridice care, potrivit legii, au calitatea de utilizator al acestora pe tot parcursul derulării contractului, proprietatea juridică rămânând societății reclamante.

Desfășurarea raporturilor de leasing financiar a avut loc în conformitate cu prevederile Ordonanței nr. 51/28.08.1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing.

Având în vedere prevederile contractuale și datorită nerespectării de către utilizatori a obligațiilor de plată convenite contractual, .X. IFN SA, în perioada septembrie 2008 – decembrie 2010, a reziliat o parte din contractele de leasing financiar.

În urma rezilierii, contractele de leasing nu mai produc efecte, astfel că prestarea de servicii constând în transmiterea folosinței bunurilor ce a făcut obiectul acestor contracte încetează. În

consecință, societatea reclamantă nu a mai emis facturi utilizatorilor, deci nu a mai colectat taxa pe valoarea adăugată.

În urma finalizării inspecției fiscale au fost emise Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. F-MC .X./30.08.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./30.08.2011 prin care asupra societății reclamante au fost impuse obligații suplimentare de plată în sumă de .X. lei cu titlu de TVA suplimentară (aferentă livrării către sine a bunurilor constatate ca fiind lipsă din gestiune urmare a nereposedării lor în temeiul contractelor de leasing reziliate cu utilizatorii), precum și sume accesorii aferente în sumă de .X. lei reprezentând majorări de întârziere.

Împotriva raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere mai sus indicate, societatea reclamantă a depus o contestație fiscală înregistrată la Registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr.X/03.10.2011 ce a fost soluționată de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin Decizia de soluționare nr. .X./23.11.2011 prin care, între altele, autoritatea fiscală a respins argumentele reclamantei privind anularea a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală reclamantei în ceea ce privește stabilirea obligațiilor suplimentare stabilite de inspecția fiscală în sarcina sa prin impunerea TVA suplimentară.

Instanța de fond a considerat că dispozițiile legale naționale relevante în cauză sunt cuprinse în: Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal („Codul fiscal”), publicată în Monitorul Oficial al României nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare. De precizat faptul că s-au citat dispozițiile legale naționale relevante, în forma în vigoare în perioada de referință, adică în perioada avută în vedere de inspecția fiscală al cărei subiect a fost reclamanta (01.09.2008-31.12.2010), respectiv art. 125/1 punctul 16 , art. 128 alin. 1, art.128 alin.3 lit.a), art. 128 alin.4, art. 128 alin. 8 lit. a)-c), art.129 alin.3 lit. a), art.134/1 alin.(5) lit.b, art.134/1 alin.(6), in vigoare de la 01.01.2010, art.149 alin.(1) lit.b,

art.155 alin.(2),Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea de Guvern nr.44/2004, publicată în Monitorul Oficial al României nr.112 din 6 februarie 2004, cu modificările și completările ulterioare:pct.6 alin.(4) [în aplicarea art. 128 Cod fiscal], pct.6 alin.5 în vigoare de la data de 01.10.2010 [în aplicarea art. 128 Cod fiscal, pct.70 alin.(1) și alin.(2) [în aplicarea art. 155 alin. 2 Cod fiscal, Ordonanța Guvernului nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, publicată Monitorul Oficial al României Partea I, nr. 224 din 30 august 1997, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 9 din 12 ianuarie 2000, cu modificările și completările ulterioare - art.1 alin.(1), art. 2 alin. 1, lit. a)-d, art. 9, art. 10.

Dispozițiile legale ale dreptului Uniunii Europene relevante în cauză sunt cuprinse în:

- Directiva Europeană nr. 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, 11.12.2006, p. 1) - art. 2 alin. 1 lit. a), art. 14 alin. 1, art. 16, art. 18, art. 63.

În temeiul art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene raportat la art. 19 alin. 3 lit. b) din Tratatul privind Uniunea Europeană, la data de 09.04.2013 Curtea de Apel .X. a dispus sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene spre a se pronunța, cu titlu preliminar, în litigiul care face obiectul prezentului dosar cu privire la interpretarea Directivei 2006/122/ CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în sensul de a lămuri dacă: «Poate fi considerată ca fiind o livrare cu titlu oneros în sensul art. 16 al Directivei 2006/122/CE sau, după caz, ca fiind o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul art. 18 al Directivei 2006/122/CE, situația bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar care, urmare a rezilierii contractului din culpa utilizatorului, nu au fost recuperate de societatea de leasing de la utilizatorul bunului, deși societatea de leasing a inițiat și derulat procedurile legale de

recuperare a bunurilor, iar după reziliere societatea de leasing nu a mai încasat nicio sumă de bani aferentă utilizării bunului?»

Urmare a sesizării cu întrebarea preliminară, CJUE la data de 17.07.2014 a pronunțat hotărârea preliminară în cauza C 438/13, stabilind că :

Articolele 16 și 18 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea

adăugată trebuie interpretate în sensul că imposibilitatea societății

de leasing de a reuși recuperarea de la utilizator a bunurilor care fac

obiectul unui contract de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia din culpa utilizatorului, în pofida demersurilor întreprinse de

societatea respectivă în scopul recuperării acestor bunuri și în

pofida lipsei oricărei contraprestații ulterioare rezilierii amintite, nu

poate fi considerată o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul acestor articole.

Din analiza aspectelor expuse instanța a constatat că problema de drept pe care litigiul o ridică este aceea de a cunoaște dacă, ulterior rezilierii contractului de leasing, societatea de leasing are obligația de a colecta TVA pentru bunurile nereposedate și dacă

lipsa din gestiune a acestor bunuri este considerată, din punct de vedere fiscal, drept o livrare de bunuri cu plată.

Referitor la noțiunea de livrarea de bunuri și Jurisprudența CJUE instanța de fond a arătat că bunurile ce nu au fost recuperate de o societate de leasing (în condițiile mai sus-explicate) nu reprezintă o livrare de bunuri întrucât, o livrare de bunuri, trebuie să îndeplinească cerințele legale pentru a fi calificată astfel potrivit art.2 și art. 14 din Directiva 2006/122/CE (în continuare, Directiva TVA), adică, trebuie să aibă la bază un transfer al dreptului de a dispune de bun ca proprietar.

În ipoteza bunurilor ce nu au putut fi reposedate de către o societate de leasing de la utilizatorii săi care au refuzat să le restituie ulterior rezilierii contractelor de leasing, nu există vreun element volițional care să reliefeze intenția unei astfel de societăți de a transfera către aceștia dreptul de a dispune de acele bunuri precum un proprietar, ei fiind simpli detentori precari ai bunurilor.

Pentru a ajunge la o atare concluzie, s-a avut în vedere faptul că potrivit art. 14 din Directiva de TVA „livrarea de bunuri” înseamnă „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”, iar potrivit art. 128 din Codul fiscal „este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.

Noțiunea de „livrare de bunuri” implică *per se* transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar. În contextul situației de fapt a speței rezultă că în aceasta nu se pune problema transferului dreptului de proprietate, ci, dimpotrivă, utilizatorului i se transmit doar dreptul de folosință și posesia bunului, societatea de leasing păstrând nuda proprietate asupra bunurilor.

Așa fiind, contractul de leasing se prezintă ca o prestare succesivă de servicii, societatea de leasing oferind ca și serviciu dreptul de utilizare temporară a bunului în schimbul plății unei rate de leasing purtătoare de TVA.

În cazul contractului de leasing financiar, art. 1 și 2 din O.G. nr.51/1997 prevăd faptul că transferul dreptului de proprietate

asupra bunului poate avea loc la sfârșitul perioadei de leasing și/ sau după achitarea integrală a obligațiilor asumate prin contract, astfel că tot atunci poate să aibă loc și „livrarea de bunuri”. De altfel, art. 134 ind.1 din Codul fiscal și art. 63 din Directiva de TVA prevăd că „faptul generator intervine și TVA devine exigibilă numai atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”.

Prin rezilierea contractului de leasing societatea rămâne în continuare titular al dreptului de proprietate asupra bunului, urmând ca acesteia să îi fie restituită și folosința, respectiv posesia asupra bunului în discuție.

Așa fiind, în lipsa unei modificări cu privire la titularul dreptului de proprietate, nu este incidență nicio o „livrare de bunuri” în sensul art. 128 Cod fiscal și/ sau art. 14 din Directiva de TVA și prin urmare nu are loc nici faptul generator care să determine exigibilitatea taxei.

Faptul că utilizatorii de rea-credință nu se supun efectelor rezilierii contractului și nu restituie societății de leasing bunurile pe care aceasta le deține în proprietate, nu poate constitui o livrare de bunuri, întrucât în mod firesc aceasta implică intenția părților de a se realiza un transfer licit al dreptului de a dispune de bun ca proprietar, intenție care nu se regăsește în prezenta cauză.

În același sens este și jurisprudența Curții de la Luxemburg.

De pildă, în cauza C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe Curtea Uniunii Europene arată că noțiunea de livrare de bunuri trebuie să aibă la bază un transfer al dreptului de a dispune de bun ca proprietar, ceea ce înseamnă că noțiunea acoperă orice operațiune în baza căreia o parte împuternicește cealaltă parte să dispună de bun ca și cum ar fi proprietarul acestuia.

În situația unor bunuri furate, în cauza C-435/03 British American Tobacco, CJUE a reținut că "furtul bunurilor îl face pe hoț să fie singurul posesor al bunurilor furate. Această situație nu este una similară cu cea a transferului dreptului de dispoziție în condiții normale de vânzare. Un furt nu poate, în consecință, să constituie un transfer al dreptului de a dispune ca și proprietar [...] de la victimă la hoț”.

S-a apreciat că aceste principii statuate de jurisprudența CJUE sunt aplicabile și speței de față. Astfel, imposibilitatea reposedării bunului nu poate să constituie o „livrare de bunuri”. Prin urmare, nu există obligația colectării de TVA întrucât nu există vreun element volițional care să reliefeze intenția societății de leasing de a transfera către utilizatorii de rea-credință dreptul de a dispune de acele bunuri precum un proprietar, ei fiind simpli detentori precari ai bunurilor. În plus, în condițiile în care societatea de leasing a făcut demersuri pentru recuperarea bunurilor și, în unele situații a și obținut recuperarea lor, rezultă că societatea de leasing nu a avut intenția de a transfera foștilor utilizatori dreptul de proprietate. În consecință nu există o „livrare de bunuri” în sensul legislației fiscale.

Referitor la livrarea de bunuri cu titlu oneros. Bunurile lipsă din gestiune. Inaplicabilitatea noțiunilor în speță

Pe lângă cazurile considerate/asimilate de art. 16 și 18 din Directiva de TVA ca fiind „livrări de bunuri cu titlu oneros” legislația română a introdus prin art. 128 alin. 4 lit. d) din Codul fiscal un caz suplimentar care face referire la situația bunurilor lipsă din gestiune.

Stabilind că bunurile constatate lipsă în gestiune, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal nu conține nicio referire la bunurile nerestituite de utilizatorii din contractele de leasing, iar trimiterea pe care textul legal o face la alin.8 lit.a) – c) confirmă teza potrivit căreia „asimilarea” legală este indisolubil legată de ideea de culpă.

Or, necontestat, după rezilierea contractelor de leasing, reclamanta a acționat consecvent pentru recuperarea bunurilor mobile, inclusiv pe calea procedurilor de executare silită, însă demersurile sale au fost împiedicate de practica unor utilizatori care prin diverse mijloace au tergiversat restituirea.

În acest context, s-a apreciat că este nejustificat procedeul autorității fiscale de a stabili în sarcina societății de leasing obligația de plată a TVA în condițiile în care societatea nu poate fi ținută

responsabilă pentru refuzul abuziv al utilizatorilor de a-i restitui bunurile.

În plus, dacă avem în vedere noțiunea de „lipsă din gestiune” așa cum este ea prevăzută în legislația contabilă națională, utilizatorul este cel obligat la înregistrarea bunului în gestiunea sa (Ordinul BNR 13/2008 privind reglementările contabile conforme cu directivele europene, aplicabile instituțiilor de credit, instituțiilor financiare nebancare și Fondului de garantare a depozitelor în sistemul bancar), societatea de leasing realizând doar operațiunea de finanțare și neîncărcându-se cu acest bun în gestiune. De asemenea, chiar și după data rezilierii contractului de leasing ca urmare a neplății ratelor de leasing de către utilizator, nu se poate considera ca bunul intră automat în gestiunea societății de leasing, întrucât prevederile contabile menționează că în astfel de situații bunurile vor putea fi înregistrate în contabilitatea societății de leasing doar la momentul reposesiei lor (pct.308¹ alin.(1) Ordinul nr.13/2008). Prin urmare, în condițiile în care pe parcursul derulării contractului de leasing și chiar ulterior după rezilierea acestuia și până la reposedare, bunul nu se află niciodată în gestiunea societății de leasing, acesta nu poate fi „lipsă din gestiune” în sensul Codului fiscal român.

În fine, distinct de această argumentație axată pe reglementările naționale în vigoare la momentul derulării operațiunilor analizate, s-a considerat deosebit de relevantă împrejurarea că începând cu data de 1 ianuarie 2013 a fost abrogat art. 128 alin.(4) lit. d) din Codul fiscal (prin OG nr. 15/2012) iar prin HG nr.1071/ 2012 pentru modificarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 au fost eliminate normele corespunzătoare acestuia.

Această schimbare de optică a legiuitorului național a fost generată de declanșarea procedurii de infringement de către Comisia Europeană la adresa României pentru modul în care au fost transpuse în legislația națională prevederile art. 16 și 18 din Directiva a 6-a privind TVA, instituția europeană reținând că „nu poate avea loc nicio prestare de servicii în ceea ce privește plățile

financiare neachitate și (...) nu poate fi colectată TVA pentru ratele ulterioare rezilierii contractelor de leasing”.

Așa fiind, văzând modul defectuos de transpunere în legislația națională a prevederilor art. 16 și 18 din Directiva a 6-a privind TVA (la data emiterii deciziei de impunere privind pe reclamantă), s-a apreciat că reclamantă invocă în mod legal efectul direct al Directivei a 6-a privind TVA, ceea ce are ca efect neaplicarea normei naționale aflate în conflict cu directiva în cauză.

În plus față de considerentele anterior expuse s-a subliniat că instanța europeană (Curtea de Justiție a Uniunii Europene, în continuare, CJUE) a statuat în cauza C-438/13, printr-o hotărâre

preliminară, că articolele 16 și 18 din Directiva 2006/112/CE a

Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că

imposibilitatea societății de leasing de a reuși recuperarea de la

utilizator a bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia din culpa utilizatorului, în pofida demersurilor întreprinse de societatea respectivă în scopul

recuperării acestor bunuri și în pofida lipsei oricărei contraprestații

ulterioare rezilierii amintite, nu poate fi considerată o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul acestor articole, în acest sens fiind relevante paragrafele 23-27 din hotărâre.

Prin urmare, s-a arătat de către instanța de fond că situația bunurilor ce au făcut obiectul contractelor de leasing reziliate din culpa exclusivă a utilizatorilor și nereposedate de către societatea de

leasing, nefiind o livrare cu titlu oneros, nu este o operațiune impozabilă și nu se datorează TVA întrucât art. 126 Cod fiscal stabilește că „din punct de vedere al TVA sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: a) operațiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată”.

Or, așa cum reține CJUE, situația bunurilor nereposedate de către societatea reclamantă de leasing din contractele de leasing reziliate din culpa utilizatorilor nu constituie și nici nu poate fi asimilată unei livrări de bunuri efectuate cu plată.

Atât dispozițiile din Directiva TVA, cât și interpretarea Curții de la Luxemburg în cauza C-438/13 se impun cu caracter obligatoriu instanței și autorității fiscale în lumina art. 148 alin. 2 din Constituția României potrivit căruia „urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față

de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare”.

2.Calea de atac exercitată

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală și a solicitat admiterea recursului, modificarea în tot a sentinței recurate în sensul respingerii acțiunii ca neîntemeiată.

În motivele de recurs s-a arătat că sentința civilă recurată este lipsită de temei legal, fiind dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii, motiv de recurs prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedura civilă pentru că a fost pronunțată cu aplicarea greșită a legii în ceea ce

privește TVA în sumă de .X. lei și accesoriilor aferente în sumă de .X. lei.

A fost criticată soluția instanței de fond care a apreciat că intimata, ulterior rezilierii contractelor de leasing, nu are obligația de a colecta TVA pentru bunurile nereposedate deoarece aceasta avea obligația colectării TVA pentru bunurile care au făcut obiectul contractelor de leasing reziliate, operațiunile fiind asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

S-a precizat că în perioada septembrie 2008 – decembrie 2010 intimata, din cauza nerespectării de către utilizatori a obligațiilor de plată comunicate contractual, a reziliat o parte din contractele de leasing financiar încheiate, fără însă, ca în urma demersurilor întreprinse pentru recuperarea bunurilor care au făcut obiectul acestor contracte, să reintre în posesia acestora.

În situația în care intimata nu a aplicat prevederile art.128 alin.4 lit. d) Cod fiscal privind livrarea pentru sine– articol în vigoare la acea dată – organele de inspecție fiscală au constatat că în conformitate cu prevederile art.155 alin.2 din Legea nr.571/2003 aceasta trebuia să autofactureze livrările de bunuri către sine, astfel că au recalculat taxa pe valoare adăugată colectată, rezultând un debit suplimentar de .X. lei.

De asemenea, s-a stabilit că în situația în care în urma procedurii de recuperare bunul va reintra în gestiunea intimatei nu vor mai fi îndeplinite condițiile prevăzute de art.128 alin.4 lit. d) Cod fiscal, iar intimata va avea posibilitatea să revină la situația anterioară constatării lipsei din gestiune, emițând o factură de corecție a autofacturii inițiale conform art.159 Cod fiscal.

Au fost invocate prevederile art.128 alin. 1 și 3 lit. a) Cod fiscal și art.129 alin.3 lit. a) Cod fiscal și din coroborarea acestora recurenta a apreciat că operațiunile de leasing nu au regim fiscal diferit de cel al operațiunilor economice uzuale, respectiv sunt considerate prestări de servicii și nu livrări de mărfuri.

Totodată, în raport de prevederile art.134¹ alin.5 lit. b), art.134¹ alin.6, în forma în vigoare la 1.01.2010 și art.149 alin.1 lit. b) Cod fiscal, recurenta a apreciat că din perspectiva taxei pe valoare 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, conform art.1 alin.1 din OG nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing.

Odată cu rezilierea contractelor de leasing acestea nu mai produc efecte, astfel că prestarea de servicii, susține recurenta, constând în transmiterea folosinței bunurilor ce au făcut obiectul acestor contracte încetează, TVA-ul în quantum de .X. lei fiind legal declarată, dar și accesoriile în sumă de .X. lei calculate potrivit art.119-120 din OG nr.92/2003, ca măsură accesorie față de debitul principal.

Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile de judecată s-a solicitat instanței respingerea ca neîntemeiat, nefiind întrunite condițiile prevăzute de art.274 alin.1 Cod procedura civilă.

Condițiile cerute de art.274 Cod procedura civilă, în opinia recurentei, se referă la culpa procesuală a părții care a pierdut procesul sau atitudinea sa în sensul derulării procesului care să fi determinat aceste cheltuieli, partea care le solicită să fi câștigat în mod irevocabil procesul, aspecte privind reaua credință, comportarea neglijentă sau exercitarea abuzivă a dreptului procesual, condiții care nu sunt îndeplinite în cauză.

În drept, au fost invocate prevederile art.304 pct.9 și art.304¹ Cod procedura civilă.

Intimata S.C: .X. IFN SA a formulat întâmpinare și a solicitat respingerea recursului ca nefondat, menținerea ca legală și temeinică a sentinței nr..X./2014 a Curții de Apel .X. și obligarea ANAF la plata cheltuielilor de judecată ocazionate cu soluționarea recursului.

Au fost încuviințate, la cererea intimății, proba cu înscrisuri prin care au fost evidențiate demersurile efectuate de societate în scopul recuperării bunurilor mobile ce au făcut obiectul contractelor de leasing reziliate din culpa utilizărilor.

3. Soluția instanței de recurs

După examinarea motivelor de recurs, a dispozițiilor legale incidente în cauză, Înalta Curte va respinge recursul declarat pentru următoarele considerente:

Instanța de fond a fost investită cu soluționarea acțiunii în anulare a actelor fiscale prin care s-au stabilit în sarcina sa obligații suplimentare de plată în sumă de .X. lei cu titlu de TVA aferentă livrării către sine a bunurilor constatate ca fiind lipsă din gestiune urmare a nereposedării lor în temeiul contractelor de leasing reziliate cu utilizatorii și a sumei de .X. lei majorări de întârziere.

Instanța de fond, la cererea reclamantei, a sesizat CJUE cu întrebarea preliminară, iar în cauza C-438/13, prin Hotărârea din 17.07.2014, instanța comunitară a stabilit că: „Articolele 16 și 18 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că imposibilitatea societății de leasing de a reuși recuperarea de la utilizator a bunurilor care fac obiectul contractului de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia din culpa utilizatorului, în pofida demersurilor întreprinse de societatea respectivă în scopul

recuperării acestor bunuri și în pofida lipsei oricărei contraprestații

ulterioare rezilierii amintite, nu poate fi considerată o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul acestor articole.”

În raport de răspunsul primit la întrebarea preliminară, dar și pentru alte considerente, instanța de fond a anulat actele contestate considerând că imposibilitatea reposedării bunului nu poate să

constituie o „livrare de bunuri”, astfel că nu există obligația colectării de TVA.

În cadrul motivelor de recurs, deși hotărârea instanței de fond a reținut relevanța răspunsului primit la întrebarea preliminară adresată CJUE, dar a făcut și ample referiri la legislația națională incidentă și evoluția sa în timp, recurenta nici măcar nu amintește despre aceste considerente, cu atât mai puțin să le combată, reluând aceleași susțineri din actele contestate, însă pentru că a fost invocat și art.304¹ Cod procedura civilă, instanța de recurs va analiza cauza sub toate aspectele.

Recurenta a considerat că pentru perioada septembrie 2008 – decembrie 2010, în urma rezilierii contractelor de leasing financiar, intimata nu ar fi aplicat prevederile art.128 alin.4 lit. d) Cod fiscal, privind livrarea către sine și că potrivit art.155 alin.2 din Legea nr.571/2003 trebuia să autofactureze livrările de bunuri către sine.

Prevederile art.128 alin.4 lit. d) Cod fiscal se referă la lipsurile în gestiune ce erau asimilate unei „livrări de bunuri” și ar fi impus colectarea TVA.

Însă, în cauză, așa cum a reținut și instanța de fond, în situația rezilierii contractului de leasing, bunurile nereposedate nu pot fi considerate livrări de bunuri pentru că utilizatorii de rea-credință nu se supun efectelor rezilierii contractului și nu restituie societății de leasing bunurile pe care aceasta le deține în proprietate, mai ales că o livrare de bunuri implică intenția părților de a se realiza un transfer licit al dreptului de a dispune de bun ca proprietar, intenție care nu se regăsește într-o asemenea ipoteză a rezilierii contractului de leasing financiar.

Încă o dovadă a faptului că nu ne aflăm în prezența unei „livrări de bunuri” sunt și demersurile pe care societatea de leasing le-a făcut pentru recuperarea bunurilor și, uneori, chiar a reușit, ceea ce dovedește lipsa intenției acesteia de a transfera dreptul de proprietate asupra bunului către foștii utilizatori ce aveau numai folosința și posesia bunului.

Chiar în Hotărârea din 17.07.2014 a CJUE pronunțată în C-438/13 la sesizarea instanței de fond, instanța comunitară a precizat

că chiar dacă art.16 din Directiva TVA consideră anumite operațiuni pentru care persoana impozabilă nu obține nicio contraprestație reală ca fiind livrări de bunuri efectuate cu titlu oneros, supuse TVA-ului, totuși imposibilitatea de a reuși recuperarea bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar nu poate constitui o asemenea operațiune.

S-a spus că „bunurile în cauză nu pot fi considerate ca fiind destinate utilizării în interesul propriu al persoanei impozabile sau în interesul personalului său, întrucât aceștia nu sunt în posesia lor”, dar și că „împrejurarea că utilizatorul rămâne în posesia acestor bunuri fără să plătească o contraprestație rezultă ca urmare a comportamentului pretins culpabil al acestuia, iar nu ca urmare a unui transfer cu titlu gratuit al respectivelor bunuri de către finanțator către utilizator”, că aceste bunuri nu pot fi considerate ca fiind utilizate în alte scopuri decât cele ale activității economice a persoanei impozabile, din moment ce închirierea lor și prin urmare, punerea lor la dispoziția utilizatorului, constituie însăși esența activității economice a finanțatorului.

Faptul că acesta nu reușește să recupereze aceste bunuri după rezilierea contractului de leasing financiar nu înseamnă că le utilizează în alte scopuri decât cele ale desfășurării activității economice.

În răspunsul dat la întrebarea preliminară adresată, chiar s-a precizat expres că „imposibilitatea societății de leasing de a reuși recuperarea de la utilizator a bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia din culpa utilizatorului, în pofida demersurilor întreprinse de societatea respectivă în scopul recuperării acestor bunuri și în pofida lipsei oricărei contraprestații ulterioare rezilierii amintite, nu poate fi considerată o *livrare de bunuri* efectuată cu titlu oneros”.

Cu toate acestea, recurenta susține că într-o asemenea ipoteză a rezilierii contractului de leasing financiar am fi în ipoteza unei „livrări de bunuri”, dar prin aceste susțineri nu se ține seama de caracterul obligatoriu al dezlegărilor și interpretărilor pe care CJUE le dă normelor comunitare pentru instanța de trimitere, așa cum

este și cazul în speță. O hotărâre preliminară este obligatorie pentru instanța națională care a solicitat-o, chiar instanța de drept comunitar precizând că „scopul hotărârii preliminare este de a decide asupra dreptului, iar această hotărâre este obligatorie pentru instanța națională în ceea ce privește interpretarea prevederii comunitare și a actului comunitar” (C-52/76 Benedetti c. Munari).

Și dacă s-ar considera că existau norme în dreptul național care instituiau obligația colectării TVA într-o ipoteză ca cea din speță, prin motivele de recurs recurenta nesocotește și dispozițiile art.148 alin.2 din Constituția României, potrivit căreia „Urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale UE, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare”.

Dispozițiile art.128 alin.4 lit. d) Cod fiscal, în vigoare la momentul emiterii actelor fiscale contestate, dar abrogate începând cu 1.01.2013, ca urmare a procedurii de infringement declanșată de Comisia Europeană împotriva României tocmai pentru modul în care au fost transpuse în legislația națională art.16 și 18 din Directiva a 6-a privind TVA, se refereau la obligația de plată a TVA în situația în care bunurile ar fi fost înregistrate în gestiunea societății și ulterior intervine o pierdere ireversibilă, respectiv lipsesc fizic, nu mai pot fi identificate, au fost distruse din culpa societății. Or, în speță, nu se regăsește o asemenea ipoteză pentru că nu există o pierdere ireversibilă a bunurilor ce fac obiectul contractului de leasing, societatea făcând eforturi pentru a recupera bunurile respective și a le folosi în continuare pentru desfășurarea de operațiuni imposabile.

Pentru că nu suntem în prezența unei livrări de bunuri către sine, nu sunt incidente nici prevederile art.155 alin.2 Cod fiscal referitoare la autofacturarea livrărilor către sine, așa cum susține recurenta.

Referitor la susținerea recurenteii potrivit căreia intimata-reclamantă ar putea să revină la situația anterioară constatării lipsei din gestiune emițând facturi de corecție a autofacturării inițial se

constată că acestea sunt nefondate, pentru că nu suntem în ipoteza unei livrări de bunuri către sine.

Nici susținerile recurente legate de tratarea leasingului, din punctul de vedere al TVA, drept o prestare de servicii nu pot fi reținute pentru că într-adevăr, operațiunile de leasing sunt considerate prestări de servicii și sunt urmate de livrări în situația în care contractul ajunge la termen și utilizatorul optează pentru achiziționarea bunului, dar în speță, nu ne aflăm într-o asemenea ipoteză ci în aceea în care contractul de leasing financiar a fost reziliat, dar societatea de leasing nu reușește, cu toate eforturile depuse, să reintre în posesia bunului ce a făcut obiectul contractului, astfel că nu se poate considera nici că ar mai avea loc vreo prestare de servicii pentru a se putea colecta TVA.

De altfel, chiar recurenta a precizat că odată cu rezilierea contractelor de leasing acestea nu mai produc efecte, astfel că prestarea de servicii constând în transmiterea folosinței bunurilor ce au făcut obiectul contractelor încetează, dar ajunge la concluzia greșită că ele ar fi un argument pentru menținerea actelor fiscale contestate și a obligațiilor suplimentare de plată a TVA și a majorărilor de întârziere aferente.

Intimata a depus în fața instanței de recurs o serie de înscrisuri pentru a dovedi demersurile făcute pentru recuperarea bunurilor ce au făcut obiectul contractelor de leasing financiar reziliate, dar acestea nu au fost contestate de organele fiscale, nici de către recurentă și au fost menționate și de către instanța de fond.

Toate acestea dovedesc că actele fiscale contestate au fost încheiate în mod nelegal, iar soluția instanței de fond de anulare a acestora nu este dată cu aplicarea sau interpretarea greșită a legii.

În privința criticilor recurente referitoare la capătul de cerere privind cheltuielile de judecată se constată, de asemenea, că aceste sunt nefondate.

Potrivit art.274 alin.1 Cod procedura civilă: „Partea care cade în pretenții va fi obligată, la cerere, să plătească cheltuielile de judecată”.

Recurenta deși susține că partea care a pierdut procesul poate fi obligată să suporte cheltuielile de judecată ocazionate de proces, totuși consideră că nu pot fi stabilite asemenea cheltuieli în sarcina sa.

Însă, textul din Codul de procedură civilă nu instituie nici condiția dovedirii „lipsei de culpă procesuală”, „relei credințe”, așa cum susține recurenta, ci partea care „cade în pretenții” va fi obligată la plata cheltuielilor de judecată. Cum în speță, partea căzută în pretenții este ANAF, în mod corect a fost obligată la plata cheltuielilor de judecată în favoarea pârâtei.

În prezentul recurs, intimata a solicitat obligarea la plata cheltuielilor de judecată efectuate, iar, în raport de aceleași dispoziții din Codul de procedură civilă, acestea vor fi acordate.

Însă, conform prevederilor art.274 alin.3 Cod procedura civilă, judecătorul are dreptul să micșoreze sau să mărească onorariile avocaților, ori de câte ori va constata motivat că sunt nepotrivit de mici sau de mari, față de valoarea pricinii sau munca îndeplinită de avocat, va proceda la reducerea onorariului de avocat. În speță, cauza fiind soluționată la al doilea termen de judecată, pentru că întâmpinarea a fost depusă în ședința publică din 22 mai 2015, au fost formulate Concluzii scrise dar care au reluat susținerile din întâmpinare, recurenta va fi obligată la plata sumei de .X. lei, reprezentând cheltuieli de judecată către intimată, făcându-se aplicarea prevederilor mai sus citate.

Apreciind că soluția instanței de fond este legală și temeinică, în baza art.312 Cod procedura civilă raportat la art.20 din Legea nr.554/2004, va fi respins recursul ca nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr. .X. din 22

septembrie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Obligă recurenta la plata sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli de judecată, cu aplicarea art.274 alin.3 Cod procedura civilă, către intimata-reclamantă S.C. .X. IFN SA.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 2 octombrie 2015.

XXXXX