

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

DECIZIA nr.647

Dosar nr..X./2012*

Ședința publică de la 8 martie 2016

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

S-au luat în examinare recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Guvernul României și Ministerul Finanțelor Publice împotriva Sentinței nr. .X. din 28 aprilie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au avut loc în ședința publică de la data de 23 februarie 2016, fiind consemnate în Încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când Înalta Curte, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea pentru data de 8 martie 2016, când a hotărât următoarele:

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Circumstanțele cauzei

Obiectul cererii

Prin cererea înregistrată pe rolul acest instanțe sub nr. .X./2012, astfel cum a fost precizată ulterior, reclamanta SC .X. IFN SA a solicitat în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de

Administrare Fiscală - Direcția Generală De Soluționare A Contestațiilor, Agenția Națională De Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili ca prin hotărârea judecătorească ce se va pronunța să se dispună:

- Anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X..04.2012 (în continuare „Decizia de impunere”), și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X..04.2012;
- Anularea Deciziei nr. 348/03.08.2012 de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală;
- Obligarea ANAF, în temeiul art. 18 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 554/2004, la plata de penalități către reclamantă în cuantum de .X. lei pentru fiecare zi de întârziere în situația neîndeplinirii în termen a obligațiilor stabilite de instanță privind soluționarea Contestației fiscale;
- Exonerarea reclamantei de la plata sumei de .X. lei, reprezentând .X. lei taxa pe valoarea adăugată, .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, astfel cum aceasta a fost reliefată în Decizia de impunere;
- Obligarea părților la plata cheltuielilor de judecată ocazionate de soluționarea prezentei cauze.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat întâmpinare, solicitând respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

Reclamanta S.C. .X. IFN S.A. a formulat în temeiul art. 4 din Legea nr. 554/2004 excepția de nelegalitate a pct. 2 și 9 lit. E "Taxa pe valoarea adăugată" din HG nr.150/2011 pentru modificarea Normelor metodologice ale Codului Fiscal.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat întâmpinare față de excepția de nelegalitate invocată de reclamanta S.C. .X. IFN S.A., prin care a invocat, în principal, excepția lipsei calității procesuale pasive a instituției pârâte și, în subsidiar, excepția inadmisibilității cererii raportată la cercetarea,

pe cale de excepție, în baza art.4 din Legea nr.554/2004, a legalității punctelor (2) și (9) litera E „Taxa pe valoarea adăugată” din H.G. nr. 150/2011, în considerarea faptului ca, acest act, la care face referire reclamanta, nu reprezintă un act administrativ unilateral cu caracter individual, ci un act administrativ normativ.

Ministerul Finanțelor Publice a formulat în temeiul art. 49 alin. (3) Cod procedura civila cerere de intervenție în interesul Guvernului României - emitentul actului normativ (H.G. nr. 150/2011) cu privire la care reclamanta S.C. .X. IFN S.A. a invocat excepția de nelegalitate, în ceea ce privește pct. (2) și (9) de la lit. E „Taxa pe valoarea adăugată”.

Pârâtul Guvernul României a formulat întâmpinare prin care solicită respingerea excepției de nelegalitate formulată de reclamanta S.C. .X. IFN S.A. având ca obiect prevederile pct.2 și 9 de la litera E „Taxa pe valoarea adăugată” din Hotărârea Guvernului nr. 150/2011.

Reclamanta S.C. .X. IFN S.A. a formulat în temeiul dispozițiilor art. 15 alin. 1 din Legea nr. 554/2004 cerere de suspendare a executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. F-MC .X..04-2012, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X..04.2012 emise de autoritatea pârâtă, până la soluționarea definitivă și irevocabilă a acțiunii în anulare a acestor acte administrativ fiscale ce face obiectul dosarului nr. .X./2012. De asemenea, a formulat cerere de înaintare a unor întrebări preliminare către CJUE.

Prin încheierea de ședință din 20.05.2013, Curtea a admis cererea de suspendare a executării Deciziei nr. 348/3.08.2012, a Deciziei de impunere nr. .X..04.2012 și a RIF nr. .X..06.2012. A dispus suspendarea executării actelor administrativ-fiscale până la soluționarea irevocabilă a cauzei și a respins cererea de înaintare a unor întrebări preliminare către CJUE ca nefondată.

Prin sentința civilă nr. .X./07.2013 pronunțată de Curtea de Apel .X. s-a dispus respingerea ca nefondată a acțiunii promovate de reclamantă, cu consecința menținerii actelor de control contestate.

În urma promovării căii de atac a recursului de către reclamantă, Înalta Curte de Casație și Justiție a pronunțat decizia civilă nr. .X. din 24 septembrie 2014 prin care a casat hotărârea recurată și a trimis cauza spre rejudecare la instanța de fond.

Înalta Curte a reținut că instanța de fond, dând o interpretare greșită dispozițiilor art.128 alin.4 lit.d din Codul fiscal, nu a verificat dacă s-a acționat pentru recuperarea bunurilor mobile ce au format obiectul contractului leasing sau dacă se poate reține o culpă a reclamantei – recurente în nerecuperarea acestor bunuri, deși pe parcursul judecării cauzei, dar și în cererea de chemare în judecată reclamanta a susținut că a făcut astfel de demersuri și a depus probe în acest sens, însă aceste probe nu au fost analizate din punct de vedere al veridicității lor.

În această situație, s-a apreciat că se impune admiterea recursului, casarea hotărârii recurate cu consecința trimiterii cauzei spre rejudecare aceleiași instanțe în vederea suplimentării probatoriului în acest sens, a analizării probelor depuse la dosar pentru a nu lipsi părțile de un dublu grad de jurisdicție.

Soluția instanței de fond

Prin sentința nr. .X. din 28.04.2015 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal s-a admis acțiunea precizată în fond, după casare, cu trimitere spre rejudecare privind pe reclamanta SC .X. IFN SA, în contradictoriu cu pârâții Guvernul României, Ministerul Finanțelor Publice, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

S-a constatat nelegalitatea dispozițiilor punctelor 2 și 9 de la lit.E din HG 150/2011 pentru modificarea Normelor Metodologice ale Codului Fiscal.

S-au anulat Decizia de impunere nr. F-MC .X..04.2012 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X..04.2012 emise de pârâta ANAF.

S-a anulat Decizia de soluționare a contestației nr.348/3.08.2012.

A fost exonerată reclamanta de la plata sumei de: .X. lei din care .X. lei taxa pe valoarea adăugată, .X. lei majorări/dobânzi de întârziere și .X. lei penalități de întârziere.

Au fost obligate părțile în solidar la plata sumei de .X. lei cheltuieli de judecată.

Cu privire la excepția de nelegalitate a dispozițiilor punctelor 2 și 9 de la lit.E din HG 150/2011 pentru modificarea Normelor Metodologice ale Codului Fiscal, excepție invocată de reclamantă, instanța de fond a reținut că prin Decizia nr. .X./2013 pronunțată de ICCJ s-a statuat cu putere de lucru judecat că „dispozițiile din normele metodologice - care reglementează în concret situația bunurilor mobile corporale din contractele de leasing financiar care se reziliază, considerându-le „lipsă din gestiunea locatorului/finanțatorului" în cazul în care nu sunt restituite acestuia în cel mult 30 de zile de la rezilierea contractului - exced prevederii din Codul fiscal în vederea aplicării căreia au fost adoptate. Stabilind că bunurile constatate lipsă în gestiune, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, art. 128 alin.(4) Ut. 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".

Curtea a observat că asimilarea nerecuperării bunurilor obiect al contractele de leasing cu livrarea de TVA are ca efect practic plata de către Societate a TVA-ului aferent ratelor neachitate ulterior rezilierii contractului de leasing. Or, în condițiile în care legislația de TVA din România tratează leasingul financiar drept prestare de servicii efectuată cu plată, tranzacțiile de leasing fiind considerate furnizări diferite de servicii, este evident că după ce contract este reziliat nu mai pot avea loc furnizări de servicii de nici un fel și prin urmare nu se mai poate colecta TVA.

Art. 128 alin. 4 Cod fiscal nu stipulează în nici un caz că această situație precum cea incidentă în speță reprezintă o livrare cu titlu oneros.

Din verificarea completărilor și modificărilor aduse prin HG 150/2001, redate mai sus, Curtea a constatat că s-au adus modificări și nu clarificări art. 128 din Codul fiscal, schimbându-se sensul acestei dispoziții legale prin extinderea bazei de impunere stabilită prin Codul fiscal. Practic, prin HG nr. 150/2011 s-a stabilit că nerecuperarea în termen de 30 zile a bunului ce a format obiectul unui contract de leasing constituie un caz de lipsă din gestiune a bunului respectiv, deși art. 128 alin.(4) lit. d) din Codul fiscal nu conține nicio referire la bunurile nerestituite de utilizatorii din contractele de leasing. Astfel, prin instituirea unei prezumții legale se constituie un nou fapt generator al TVA, respectiv o extindere a bazei de impunere printr-o Hotărâre de Guvern și nu prin lege așa cum dispune art. 139 din Constituție.

Pe de altă parte, dispozițiile din normele metodologice, modificate prin HG 150/2011 exced prevederii din Codul fiscal în vederea aplicării căreia au fost adoptate. 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.

Mai mult, HG nr. 150/2011 încalcă prevederile legislației europene, așa cum de altfel a reținut și instanța de casare. Astfel cum s-a decis prin Hotărârea în CJUE în cauza .X., 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 art. 16 și 18 din Directiva de TVA.

Pentru aceste argumente, Curtea a constatat că este întemeiată excepția de nelegalitate invocată de reclamantă.

Pe fondul pretențiilor deduse judecății, s-a reținut că problema de drept ce se impune a fi analizată în cauză este aceea a obligației societății reclamante de a colecta TVA pentru ratele de leasing rămase neachitate, aferente bunurilor ne-reposedate ca urmare a rezilierii contractelor de leasing și faptul că lipsa din gestiune a acestor bunuri ar fi, din punct de vedere fiscal, considerată o „livrare de bunuri cu plată”.

Această interpretare a organului fiscal și a primei instanțe a fost cenzurată cu putere de lucru judecat de ICCJ prin Decizia de casare, care a stabilit în sarcina instanței de rejudicare să stabilească dacă se poate reține o culpă a reclamantei în nerecuperarea acestor bunuri.

Din analiza probelor administrate în fața instanței, respectiv înscrisuri depuse la dosarul cauzei de reclamantă, rezultă că aceasta a întreprins nenumărate demersuri în scopul reposedării celor .X. de bunuri ce au făcut obiectul controlului fiscal.

În acest sens, s-a observat că reclamanta a încheiat contracte de recuperare cu firme specializate de recuperare, cum ar fi: SC .X. - activități specifice de recuperare; Cabinet Avocat .X. - plângeri penale, cereri de executare silită, cereri de deschidere a procedurii insolvenței sau de înscriere la masa credală, somații de plată; SC .X. SRL - activități specifice de recuperare; SC .X. SRL - activități specifice de recuperare.

În plus, față de demersurile efectuate de aceste firme, .X. prin personalul său angajat a demarat activități de recuperare a bunurilor, dovadă în acest sens fiind somațiile și notificările transmise utilizatorilor de rea credință, aflate la dosarul cauzei.

Totodată, au fost efectuate demersuri de recuperare a bunurilor, inclusiv prin organele abilitate ale statului, dovadă în acest sens fiind: cererile de executare silită depuse de societățile de recuperare / .X., precum și acțiuni întreprinse în cadrul procedurilor judecătorești execuționale (contestații la executare, cereri de suspendare, somații etc); plângerile penale formulate de

reclamantă pentru săvârșirea unor infracțiuni de abuz de încredere de către foștii utilizatori și acte emise de organele penale, după caz (referate, ordonanțe, rezoluții); hotărârile judecătorești pronunțate în cadrul procedurii insolvenței în cazul unora dintre foștii utilizatori-extrase din Buletinul procedurilor de insolvență, toate depuse la dosarul cauzei.

Nu în ultimul rând, nu poate fi ignorat faptul că prevederea ce a stat la baza emiterii deciziei de imputare, a fost introdusă abia în luna martie a anului 2011 prin HG nr. 150 /2011. Așadar, având în vedere că situația analizată prin Decizia de impunerea datează din perioada decembrie 2008 - decembrie 2011, se poate observa că pentru perioada 2008 - martie 2011 nu există bază legală pentru o atare interpretare fiind aplicate retroactiv prevederile HG 150/2011.

Dintr-o altă perspectivă, înscrisurile atașate (procesele verbale de reposedare, plângerile penale și soluțiile pronunțate în privința acestora, extrase de pe portalul instanțelor de judecată privind deschiderea procedurii insolvenței și radierea utilizatorilor, cereri de executare silită), dovedesc rezultatul demersurilor efectuate de reclamantă, care a constat în faptul că aproape jumătate din bunurile în discuție au fost recuperate și angrenate din nou activităților de leasing ale .X. iar pentru aceste activități de leasing reclamanta achită TVA aferentă fiecărei rate de leasing în parte.

Pentru cele X bunuri nerecuperate, reclamanta a dovedit din plin efectuarea de demersuri în scopul reposedării și faptul că nu a avut o atitudine pasivă față de acestea. Așa cum s-a decis în jurisprudența CJUE, parag. 25 - 26 din cauza .X., ceea ce contează pentru astfel de situații nu este rezultatul demersului, ci efectuarea lui întrucât ipoteza analizată constă în imposibilitatea de recuperare a bunului.

De altfel, Curtea a observat că atitudinea de culpă a utilizatorilor pentru nerecuperarea bunurilor a fost menționată inclusiv de organul fiscal care în motivarea Deciziei de soluționare stabilește culpa acestora și nerespectarea obligațiilor de plată.

S-a mai reținut în considerentele sentinței că prevederea ce a stat la baza emiterii deciziei de imputare a fost introdusă abia în luna martie a anului 2011 prin HG nr. 150 /2011, astfel încât pentru perioada 2008 - martie 2011 nu există bază legală, pentru o atare interpretare fiind aplicate retroactiv prevederile HG 150/2011.

Recursul

Împotriva acestei hotărâri au declarat recurs pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală, Guvernul României și Ministerul Finanțelor Publice, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

Motivele de recurs invocate conform art. 304¹ Cod procedură civilă se încadrează în dispozițiile art. 304 pct. 7 și 9 Cod procedură civilă invocându-se faptul că soluția dispusă în urma rejudecării cauzei este motivată contradictoriu și pe fond este nelegală, fiind dată cu aplicarea greșită a legii atât în ceea ce privește excepția de nelegalitate cât și în ceea ce privește soluția de admitere a acțiunii, astfel cum a fost precizată și de anulare a actelor fiscale emise de organele fiscale.

În raport de dispozițiile art. 304 pct. 7 Cod procedură civilă recurentul Ministerul Finanțelor Publice invocă faptul că sentința atacată nu cuprinde motivele de fapt și de drept pentru care s-a dispus soluția de admitere a excepției de nelegalitate și a acțiunii astfel cum a fost precizată, fiind încălcate dispozițiile art. 261(1) pct. 5 Cod procedură civilă. Se apreciază că în cauză judecătorul a pronunțat o soluție motivată sumar și contradictoriu, fapt care echivalează cu o nemotivare, fiind incidente dispozițiile art. 105(2) teza 1 din Codul de procedură civilă .

Se apreciază că instanța de fond prin nemotivare a încălcat dreptul părților la un proces echitabil în sensul dispozițiilor art. 6 din CEDO .

Acest motiv de recurs a fost invocat numai de recurentul – pârât Ministerul Finanțelor Publice și urmează a fi analizat distinct.

În cadrul motivului de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă toți recurenții – pârâți critică soluția de admitere a excepției de nelegalitate a dispozițiilor din H.G. nr. 150/2011 pentru modificarea Normelor Metodologice de aplicare a codului fiscal apreciind că soluția este nelegală și netemeinică în raport de dispozițiile art. 4(1) din Legea nr. 554/2004 și pe fond de conținutul dispozițiilor contestate pe calea excepției de nelegalitate, dispoziții care nu au fost aplicate retroactiv și care nu completează prevederile art. 128(4) lit. d) din Codul fiscal în vigoare în perioada 2008 – 2011.

În cadrul recursului declarat de recurenta – pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală sunt formulate critici pe fond privind soluția de admitere a acțiunii astfel cum a fost precizată și de anulare a actelor fiscale contestate, solicitându-se și reaprecierea cuantumului cheltuielilor de judecată la care au fost obligate în solidar autoritățile recurente.

În ceea ce privește soluția de admitere a excepției de nelegalitate motivele de recurs sunt comune. Curtea urmând a le analiza și aprecia prin considerente comune.

În ceea ce privește soluția de admitere a excepției de nelegalitate a unor dispoziții din H.G. nr. 150/2011 aceasta este criticată ca fiind dată cu aplicarea greșită a legii, în raport de dispozițiile art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă în raport de două motive.

Primul privește obiectul excepției de nelegalitate astfel cum rezultă din dispozițiile art. 4(1) din Legea nr. 554/2004 din care rezultă în opinia recurenților că excepția de nelegalitate având ca obiect un act administrativ cu caracter normativ este inadmisibilă . Se apreciază că H.G. nr. 150/2011 este un act administrativ cu caracter normativ care nu poate forma obiectul unei excepții de nelegalitate, actul putând fi contestat oricând printr-o acțiune directă promovată în condițiile art. 1 din Legea nr. 554/2004.

În subsidiar se arată că soluția dispusă, prin care a fost admisă excepția de nelegalitate a unor dispoziții din H.G. nr. 150/2011, recurenții – pârâți arată că a fost dată cu aplicarea greșită

a legii în raport de situația de fapt și de drept, în cauză neexistând o aplicare retroactivă a dispozițiilor legale criticate pe calea excepției de nelegalitate.

În ceea ce privește interpretarea conform căreia H.G. nr. 150/2011 conține dispoziții de drept substanțial care completează prevederile Codului fiscal în loc să le interpreteze - atât timp cât creează noi categorii de bunuri circumscrise unei definiții și noi baze de impozitare, trebuie avute în vedere următoarele:

Conform prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal în vigoare în perioada 2008-2011:

"Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...] d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) – c)"

Prin urmare, în perioada verificată de organele fiscale, în Codul fiscal se regăsește dispoziția prin care era instituită obligația auto colectării TVA în cazul bunurilor constatate lipsă din gestiune.

În aceste condiții, implicațiile fiscale din perspectiva TVA generate de nerespectarea de către utilizatori a clauzelor din contractele de leasing, situații care conduc la nerecuperarea de către proprietar a bunurilor, erau aceleași și anterior publicării H.G. nr. 150/2011. Același tratament fiscal potrivit căruia societatea de leasing avea obligația să autocolecteze TVA pentru bunurile care nu mai intrau în posesia acesteia în urma rezilierii contractului de leasing se aplică și înainte de introducerea în Normele metodologice a prevederilor la care reclamanta face referire.

În ceea ce privește aplicarea retroactivă a H.G. nr. 150/2011 recurenții arată că aceste norme explicative, ale condițiilor în care sunt aplicabile dispozițiile codului fiscal în cazul particular al reclamantei – intimate au fost aplicate și perioadei controlate 2008 - 2011. Aceasta deoarece din punct de vedere al TVA, în perioada supusă controlului 2008 - 2011 erau în vigoare dispozițiile art. 128(4) lit. d) din Codul fiscal prin care se reglementa situația în

cazul rezilierii contractului de leasing, generate de nerespectarea de către utilizator a cauzelor contractuale, bunuri care erau calificate lipsă din gestiunea locatorului – finanțatorului și care avea obligația de a plăti TVA.

În ceea ce privește nonconformitatea dispozițiilor naționale în domeniul TVA în raport cu dispozițiile comunitare în materie în cazul bunurilor corporale acordate în leasing se arată că nu are legătură cu actul normativ contestat pe calea excepției de nelegalitate. Aceasta în condițiile în care la data formulării recursurilor nu exista o hotărâre a CJUE prin care să se dea o anumită interpretare dispozițiilor naționale contestate pe calea excepției de nelegalitate în sensul scutirii sau nu de obligația de față a TVA -ului în cazul bunurilor lipsă în gestiune asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plata conform art. 128 (4) lit. d din Codul fiscal.

În raport de cele expuse privind soluționarea excepției de nelegalitate se solicită respingerea excepției de nelegalitate în principal ca inadmisibilă și în subsidiar ca nefondată.

Motivele de recurs privind pe fond soluția dispusă de prima instanță în urma rejudecării cauzei au fost formulate în cadrul recursului declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală prin care se critică ca nelegală și netemeinică soluția de admitere a acțiunii astfel cum a fost precizată și de anulare a actelor fiscale contestate.

Se apreciază soluția ca nelegală, fiind dată cu interpretarea și aplicarea greșită a dispozițiilor art. 128(4) lit. d din Codul fiscal, apreciindu-se că în raport de situația de fapt și de normele aplicabile, organele fiscale au stabilit corect baza de impozitare.

Baza de impozitare stabilită de organele de inspecție fiscală a avut în vedere prevederile legale incidente, respectiv pct.18 alin.(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"(4) în sensul art.137 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, baza de impozitare pentru active corporale fixe care constituie livrare de bunuri conform art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, altele decât

bunurile imobile, este constituită din valoarea de înregistrare în contabilitate diminuată cu amortizarea contabilă, dar nu mai puțin decât valoarea la care bunurile au fost imputate, în cazul bunurilor constatate lipsă din gestiune. Dacă activele corporale fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero sau, după caz, valoarea imputată, în cazul lipsurilor imputabile. Pentru bunurile care fac obiectul contractelor de leasing financiar și care constituie pentru locator/finanțator o livrare de bunuri conform art.128 alin. (4) Ut. d) din Codul fiscal, baza de impozitare este valoarea capitalului rămas de facturat."

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

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

Organele de inspecție fiscală au constatat că în situația în care bunurile de capital, sunt lipsă în gestiune din alte motive decât cele prevăzute la art.128 alin.(8) lit.a) - c) din Codul fiscal, aceasta constituie o livrare de bunuri în sensul taxei pe valoarea adăugată și trebuie colectată taxa pe valoarea adăugată, iar operațiunea este definită drept o livrare către sine, în conformitate cu dispozițiile art.125A1 alin.(1) pct.16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere ca reclamanta, în calitate de finanțator, este proprietari bunurilor date în leasing, iar întrucât utilizatorii, ca urmare a încetării relațiilor contractuale dintre părți prin reziliere unilaterală, nu și-au îndeplinit obligația contractuală de restituire a bunurilor ce au făcut obiectul respectivelor contracte, precum și faptul că în urma demersurilor întreprinse pentru recuperarea bunurilor, reclamanta nu a intrat în posesia acestora, s-a constatat că sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal în sensul obligației de a colecta TVA.

Recurenta – pârâtă apreciază că hotărârea contestată este netemeinică în raport de actele noi depuse de către reclamantă în raport de decizia de casare având ca obiect probarea demersurilor efectuate în scopul recuperării bunurilor ce au făcut obiectul contractelor de leasing.

Recurenta – pârâtă arată că actele noi au fost depuse după data emiterii deciziei nr. 348/3 august 2012 prin care a fost soluționată contestația fiscală care au fost apreciate eronat de instanță în urma rejudecării în sensul că acele înscrisuri probează demersurile efectuate privind recuperarea bunurilor și lipsa de culpă a reclamantei – intimată.

Instanța de control judiciar a stabilit în sarcina instanței de rejudecare să stabilească dacă se poate reține o culpă a intimatei în nerecuperarea acestor bunuri, însă instanța de fond a enumerat o serie de activități desfășurate de intimată fără a indica în concret dacă acestea sunt suficiente sau nu pentru recuperarea acestora.

Simpla cerere de deschidere a procedurii insolvenței sau de începere a executării silite nu exonerează intimata de obligația de a recupera bunurile date în leasing.

Mai mult, având în vedere că bunurile sunt autovehicule (autoutilitare, semiremorci etc) care circulă pe drumurile publice, mare parte destinate transportului de mărfuri și care trec prin punctele de trecere a frontierei, este greu de crezut că aceste bunuri nu au putut fi descoperite în trafic pentru a putea fi readuse în patrimoniul intimatei.

Aceasta dovedește că intimata, fie nu a depus suficiente diligente în recuperarea acestor bunuri, fie nu a mai fost interesată de recuperarea lor apreciind nelegal ca simplele cereri adresate unor firme de recuperare sunt suficiente în a dovedi aceste demersuri.

În cadrul recursului declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală se formulează critica privind obligarea acestei părți la plata cheltuielilor de judecată apreciindu-se că în cauză nu erau îndeplinite condițiile prevăzute de art. 274(1) Cod procedură civilă. În subsidiar solicită instanța de recurs să facă

aplicarea art. 274(3) Cod procedură civilă în sensul reducerii cuantumului cheltuielilor de judecată apreciindu-se suma de .X. lei ca nejustificată în raport de obiectul cauzei.

La dosarul intimăteii – reclamante a depus întâmpinare în care a solicitat respingerea tuturor recursurilor declarate în cauză apreciindu-se ca legală și temeinică soluția recurată atât în ceea ce privește soluționarea excepției de nelegalitate cât și soluția dispusă pe fondul cauzei.

În baza art. 305 Cod procedură civilă reclamanta – intimată a depus la dosar practică judecătorească națională și hotărârea CJUE din 17 iulie 2014 pronunțată în cauza 438/2013 S.C. .X. IFN S.A. împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

La dosar intimata – reclamantă a depus concluzii scrise, acte și completări la concluziile scrise în termenul de amânare a pronunțării.

Curtea analizând recursurile declarate le apreciază pentru următoarele considerente, în parte ca fondate, sentința atacată fiind în parte dată cu aplicarea greșită a legii în ceea ce privește soluția de admitere a excepției de nelegalitate a unor dispoziții din H.G. nr. 150/2011.

Curtea va aprecia separat asupra motivului de recurs prevăzut de art. 304 pct. 7 Cod procedură civilă invocat de Ministerul Finanțelor Publice și față de motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă în ceea ce privește soluția dispusă pe fondul cauzei în rejudecare apreciată de Curte ca fiind dată cu aplicarea corectă a legii în raport de decizia de casare, de probatoriul administrat în rejudecare și în raport de îndrumarea dată prin Hotărârea CJUE pronunțată în cauza .X.. În ceea ce privește soluția pe excepția de nelegalitate, aspectele fiind similare, Curtea va răspunde prin considerente comune tuturor celor 3 recursuri declarate în cauză.

Motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 7 Cod procedură civilă invocată de recurentul Ministerul Finanțelor Publice nu este fondat, în cauză neputându-se reține o încălcare a dispozițiilor art.

261(1) pct. 5 Cod procedură civilă în sensul obligației primei instanțe de a motiva hotărârea pronunțată.

În opinia instanței de recurs sentința atacată este nemotivată în fapt și în drept fiind respectate exigențele cerute de art. 261(1) pct. 5 Cod procedură civilă și art. 6 din CEDO. Soluția este motivată în raport și de cerințele impuse de decizia de casare din 24 septembrie 2014, fiind argumentată soluția de admitere atât pe excepția de nelegalitate cât și pe fondul cauzei.

Curtea pe motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă apreciază că toate recursurile sunt fondate, în parte, în ceea ce privește soluția de admitere a excepției de nelegalitate a prevederilor pct. 2 și 9 de la lit. E din H.G. nr. 150/2011.

Curtea apreciază că această soluție este dată cu aplicarea greșită a dispozițiilor art. 4(1) din Legea nr. 554/2004 și că pe fond în subsidiar excepția de nelegalitate nu este întemeiată, deoarece în cauză nu poate fi reținută adăugarea la lege, încălcarea dispozițiilor comunitare sau aplicarea retroactivă de dispozițiile normative criticate pe calea excepției de neconstituționalitate .

În ceea ce privește excepția de nelegalitate având ca obiect dispoziții din H.G. nr. 150/2011 – act administrativ cu caracter normativ, Curtea nu va reține excepția de inadmisibilitate în raport de modificările aduse după data de 15 februarie 2013 dispozițiile art. 4(4) din Legea nr. 554/2004 în sensul exceptării actelor administrative cu caracter normativ de la controlul de legalitate prevăzut de art. 4(1) din Legea nr. 554/2004.

În raport de data invocării excepției de nelegalitate în prezentul litigiu, 3 decembrie 2012, Curtea apreciază că față de practica consolidată a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția contencios administrativ și fiscal și de soluțiile de principiu adoptate cu privire la această problemă de drept, excepția de nelegalitate este admisibilă urmând a fi verificate „pe fond” criticile de nelegalitate invocate în recurs față de soluția de admitere a excepției dispusă prin sentința atacată.

Sub aspectul acestei soluții Curtea apreciază că toate recursurile sunt fondate, criticile fiind apreciate ca întemeiate.

Astfel nu poate fi reținută susținerea primei instanțe în sensul că normele criticate ar completa în mod nepermis dispoziții de drept substanțial deoarece ar crea noi categorii de bunuri circumscrise unor definiții și noi baze de impozitare.

Curtea apreciază că în cauză dispozițiile H.G. nr. 150/2011 au caracter explicativ al condițiilor în care sunt aplicate dispozițiile codului fiscal într-un caz particular, respectiv dispozițiile art. 128(4) lit. d) din Codul fiscal, în vigoare în perioada supusă controlului 2008 – 2011. Pentru acest motiv în cauză nu poate fi reținută aplicarea retroactivă a prevederilor H.G. nr. 150/2011 deoarece din punct de vedere al TVA în perioada supusă inspecției fiscale erau în vigoare dispozițiile art. 128 (4) lit. d) din Codul fiscal care prevedeau:

„Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă în gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)”.

Prin urmare în perioada verificată în codul fiscal se regăsește dispoziția prin care era instituită obligația autocolectării TVA în cazul bunurilor constatate lipsă în gestiune, neputându-se reține că aplicarea la contractele de leasing ar reprezenta o completare nelegală a normei de drept substanțial.

Aceasta deoarece prin normele contestate s-a apreciat că bunurile constatate lipsă în gestiune vizează și contractele de leasing deoarece din punct de vedere al TVA exista același tratament fiscal în sensul că societatea de leasing avea obligația să autocolecteze TVA pentru bunurile care nu mai intrau în posesia acesteia în urma rezilierii contractului de leasing și anterior introducerii normei metodologice contestate pe calea excepției de nelegalitate .

Prin urmare, în cazul rezilierii contractelor de leasing, generate de nerespectarea de către utilizator a clauzelor contractuale, bunurile care nu intrau efectiv în posesia

proprietarului juridic erau considerate lipsă din gestiunea locatorului/finanțatorului în sensul art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal.

Utilizarea sintagmei „bunurile constatate lipsă din gestiune” în cuprinsul art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal era suficient de acoperitoare pentru orice situație în care bunuri mobile, indiferent de natura lor, aflate în proprietate oricărui operator economic, erau constatate lipsă din gestiunea acestuia. Prin urmare, este important de reținut că în condițiile în care textul legii nu reglementa în mod expres anumite categorii de bunuri ce ar intra sub incidența acestor prevederi, orice lipsă din gestiune impunea autocolectarea TVA, context în care este evident că nu se poate considera că norma criticată modifica dispozițiile Codului fiscal.

Mai mult decât atât, interpretarea prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, ca excluzând din sfera livrărilor de bunuri asimilate situațiile în care, urmare rezilierii unor contracte de leasing ca urmare a nerespectării de către utilizatori a clauzelor contractuale, ar fi plasat locatorii/finanțatorii într-o poziție favorabilă față de alți operatori economici, exonerându-i de obligația de autocolectare a taxei în cazul în care bunurile ce făceau obiectul contractelor de leasing nu reîntrau în posesia lor.

În cauză nu poate fi reținută neconformitatea dispozițiilor naționale în domeniul TVA în raport de dispozițiile comunitare în materie în cazul bunurilor mobile corporale acordate în leasing.

Directiva TVA 2006/112/CE nu conține prevederi exprese cu privire la tratamentul TVA în cazul bunurilor mobile corporale acordate în leasing care nu pot fi recuperate de către locator în condițiile în care nu se dau interpretări ale noțiunii „lipsă în gestiune”.

Iar în decizia de speță aplicabilă, pe situația de drept în prezenta cauză – respectiv Cauza .X. contra Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a precizat că în anumite circumstanțe de fapt și în lipsa totală a culpei pentru societatea de leasing, care nu mai poate în mod obiectiv să recupereze bunurile acordate în leasing cu toate demersurile efectuate, care se impun a fi

demonstrate, persoanele impozabile pot fi scutite de plata acestei taxe, doar dacă circumstanțele pierderii lipsei în gestiune din punct de vedere fiscal au fost demonstrate. Iar această probă, pe situația de fapt diferă de la caz la caz, neputându-se reține că în prezenta cauză există în general o neconformitate a dispozițiilor H.G. nr. 150/2011 cu dispozițiile Directivei 2006/112/CE cu privire la tratamentul fiscal al lipsurilor din gestiune.

Iar în prezenta cauză trimiterea cauzei spre rejudecare dispusă prin decizia de casare nr. .X./2014 a vizat *demonstrarea* de către reclamanta – intimată *cu acte* a demersurilor efectuate în vederea recuperării bunurilor acordate în leasing și respectiv demonstrarea lipsei de culpă pentru nerecuperarea acestor bunuri lipsă în gestiune.

Din interpretarea Deciziei CJUE în cazul .X. – leasing rezultă că în cazul în care societatea de leasing *demonstrează imposibilitatea recuperării* de la utilizator a bunurilor ce fac obiectul unui contract de leasing financiar rezilierii acestuia din culpa utilizatorului *în pofida demersurilor întreprinse în scopul* recuperării bunurilor, această operațiune nu poate fi considerată o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul art. 16 și 18 din Directiva TVA sau cu plata în sensul normei naționale art. 1228(4) lit. d) din Codul fiscal.

Dar această problemă de drept și chestiune de fapt nu privesc fondul cauzei, respectiv soluția dată de instanța de fond acțiunii precizate având ca obiect anularea actelor fiscale contestate, soluție pe fond pe care Curtea o apreciază ca fiind legală și temeinică fiind dată cu respectarea deciziei de casare și în conformitate cu probele administrate de reclamanta – intimată în urma rejudecării.

Față de considerentele expuse pe excepția de nelegalitate, Curtea în baza art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă va admite recursurile pentru acest motiv de recurs și va modifica în parte sentința atacată în sensul că va respinge excepția de nelegalitate a dispozițiilor H.G. nr. 150/2011.

Cu privire la fondul cauzei va menține pentru următoarele motive celelalte dispoziții ale sentinței atacate, apreciind că nu pot fi reținute considerentele din recursul Agenției Naționale de Administrare Fiscală care privesc fondul cauzei.

În mod corect prima instanță a anulat actele fiscale contestate și a apreciat că în prezenta cauză reclamanta – intimată a demonstrat în rejudecare demersurile efectuate în vederea recuperării bunurilor care au făcut obiectul contractelor de leasing și imposibilitatea obiectivă de a reuși recuperarea acestor bunuri care figurează lipsă în gestiune dar fără culpa sa.

În raport de aceste înscrisuri, prima instanță a apreciat și a aplicat corect Hotărârea din 17 iulie 2014 a CJUE pronunțată în Cauza .X. în sensul că a apreciat că în cauză nu a existat o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros și în consecință lipsa în gestiune în lipsa culpei reclamantei nu poate fi considerată cu titlu oneros și impusă la plata TVA -ului corespunzător pentru ratele neachitate până la data rezilierii contractelor de leasing.

Faptul că aceste acte noi necontestate nu au fost prezentate integral la data emiterii deciziei de soluționare a contestației nr. 348/2012 nu infirmă legalitatea sentinței atacate în condițiile în care reclamanta - intimată a demonstrat efectuarea demersurilor efectuate pentru recuperarea bunurilor de la utilizatorii de rea credință pe tot parcursul soluționării cauzei în faza administrativă și în procedura judecătorească.

Iar în cauză, decizia de casare, în raport de dezlegarea dată prin Hotărârea CJUE care impunea pe situația de fapt, demonstrarea în concret a demersurilor efectuate și în lipsa culpei reclamantei, a obligat instanța în rejudecare să administreze probe din care să rezulte sau nu aceste condiții pentru care dispozițiile art. 128(4) lit. d) din Codul fiscal nu se aplică în sensul că în cauză nu a existat o livrare de bunuri cu plată în cazul bunurilor lipsă în gestiune, respectiv a bunurilor care au făcut obiectul contractelor de leasing și care bunuri, în lipsa culpei locatorului și în pofida demersurilor efectuate nu au mai putut fi recuperate de la utilizatori. Pentru aceste contracte reclamanta ca societate de

leasing nu mai datorează TVA deoarece nu mai are obligația colectării TVA pentru bunurile care nu mai reintrau în posesia acestuia, în urma rezilierii contractelor de leasing.

În raport de decizia CJUE, recurenta a probat efectuarea demersurilor efectuate pentru recuperarea bunurilor acordate în leasing, organele fiscale ignorându-se, deoarece din punctul de vedere al organelor fiscale, punct de vedere contrazis de Hotărârea CJUE, nu aveau relevanță demersurile efectuate și lipsa culpei ci faptul în sine al nerecuperării bunurilor reprezenta o lipsă în gestiune cu plata care impunea obligația corelativă a plății TVA pentru ratele de leasing neîncasate.

Această interpretare nelegală și contrară jurisprudenței CJUE și principiului neutralității fiscale a fost infirmată corect prin sentința atacată care pe fond a anulat în mod corect actele fiscale, care stabileau în mod nelegal obligația reclamantei de plată a TVA, în cauză nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de art. 128(4) lit. d) din Codul fiscal.

În cauză, fapt de necontestat, după rezilierea contractelor de leasing intimata – reclamantă a acționat constant pentru recuperarea bunurilor mobile a utilajelor agricole, inclusiv cu formularea unor sesizări penale paralel cu procedurile de executare silită neputându-se reține în cauză o lipsă de diligență sau existența unei culpe din partea reclamantei. Iar aplicarea dispozițiilor art. 128(4) lit. d) din Codul fiscal și contractelor de leasing este indisolubil legată de existența culpei societății de leasing.

În acest context în cauză în mod corect prima instanță a apreciat ca nelegale actele fiscale prin care s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații suplimentare de plată deoarece reclamanta nu poate fi responsabilă pentru refuzul abuziv al utilizatorului de a-i restitui bunurile acordate în leasing.

Iar în cauza pronunțată de CJUE în speța .X. s-a prevăzut că în lipsa unei culpe a societății de leasing „nu poate avea loc nici o prestare de servicii în ceea ce privește plățile financiare neachitate

și nu poate fi colectată TVA pentru ratele ulterioare rezilierii contractelor de leasing.

Față de considerentele expuse, Curtea în ceea ce privește fondul cauzei va menține dispozițiile sentinței atacate privind anularea actelor fiscale ca nelegal emise în cauză, sentința pe fond fiind dată cu interpretarea corectă a dispozițiilor art. 128(4) lit. d) din Codul fiscal.

În ceea ce privește aspectul de nelegalitate din recursul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind cheltuielile de judecată acesta nu este fondat.

Instanța de fond a făcut corect aplicarea art. 274(1) Cod procedură civilă și a obligat toți pârâții „ca părți căzute în pretenții” prin efectul admiterii acțiunii la plata cheltuielilor de judecată către reclamantă în cuantum de .X. lei reprezentând taxă de timbru și onorariu de avocat conform actelor doveditoare depuse la dosar.

Curtea nu va face aplicarea art. 274(3) Cod procedură civilă apreciind că acesta este justificat, în raport de complexitatea cauzei, aceasta fiind în rejudecare și în raport de munca prestată de avocați, un efort complex față de decizia de casare privind suplimentarea probatoriului, obligatorie conform art. 315(1) Cod procedură civilă.

Față de considerentele expuse Curtea în baza art. 312 (1) și (2) va admite recursurile declarate și va modifica în parte sentința atacată în sensul că va respinge excepția de nelegalitate a unor obligații din H.G. nr. 150/2011.

Va menține celelalte dispoziții ale sentinței atacate.

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

Admite recursurile declarate de Agenția Națională de Administrarea Fiscală, Guvernul României și Ministerul Finanțelor Publice împotriva Sentinței nr. .X. din 28 aprilie 2015 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Modifică în parte sentința recurată, în sensul că respinge excepția de nelegalitate a dispozițiilor punctelor 2 și 9 de la lit. E din H.G. nr. 150/2011 pentru modificarea Normelor Metodologice ale Codului fiscal.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței recurate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 8 martie 2016 .

XXX