TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolele 16 și 18 – Leasing financiar – Bunuri care fac obiectul unui contract de leasing financiar – Nerecuperarea acestor bunuri de către societatea de leasing ulterior rezilierii contractului – Bunuri lipsă din gestiune

În cauza C-438/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel București (România), prin decizia din 9 aprilie 2013, primită de Curte la 2 august 2013, în procedura

BCR Leasing IFN SA

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili,

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră și domnii G. Arestis și A. Arabadjiev (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru BCR Leasing IFN SA, de D. Dascălu, avocat;

– pentru guvernul român, de R. H. Radu, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de G.-D. Balan și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 16 și 18 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între BCR Leasing IFN SA (denumită în continuare „BCR Leasing”), pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor (denumite în continuare, împreună, „Agenția”), pe de altă parte, cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pe bunurile care fac obiectul unui contract de leasing

financiar, dar constatate lipsă din gestiune ca urmare a nerestituirii lor către societatea de leasing.

Cadrul juridic

Directiva TVA

3 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]”

4 Articolul 14 din Directiva TVA prevede:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

[…]

(b) predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau de vânzare cu plată în rate a bunurilor, care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate;

[…]”

5 Articolul 16 din această directivă prevede:

„Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes

propriu sau în interesul personalului său, transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări cu titlu oneros atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial.

Cu toate acestea, utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității nu este considerată livrare cu titlu oneros.”

6 Articolul 18 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Statele membre pot considera ca o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros fiecare dintre următoarele tranzacții:

(a) utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice a bunurilor produse, construite, extrase, prelucrate, cumpărate sau importate în cadrul activității respective, în cazul în care TVA-ul aferent bunurilor respective nu este deductibil în întregime, în cazul în care acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă;

(b) utilizarea bunurilor de către o persoană impozabilă într-un domeniu de activitate neimpozabil, atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial la achiziția acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a);

(c) cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 19, păstrarea bunurilor de către o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia atunci când ea încetează să mai desfășoare o activitate economică impozabilă, în cazul în care TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial la achiziția acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a).”

7 Articolele 184-186 din Directiva TVA, care figurează

în capitolul 5, intitulat „Ajustarea deducerilor”, din titlul X, intitulat „Deduceri”, din această directivă, au următorul cuprins:

„Articolul 184

Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

Articolul 185

(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA-ul, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.

Articolul 186

Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185.”

Dreptul românesc

Codul fiscal

8 Potrivit articolului 125^1 alineatul (1) punctul 16 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al*

României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumit în continuare „Codul fiscal”), „livrarea către sine are înțelesul prevăzut la articolul 128 alineatul (4)” din acest cod.

9 Articolul 128 din codul menționat, intitulat „Livrarea de bunuri”, prevede:

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

[…]

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

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

[…]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la articolul 149 alineatul (1) litera a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alineatul (8) literele a)-c).

[…]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alineatului (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege.”

10 Potrivit articolului 129 alineatul (3) litera a) din Codul fiscal, „închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing” constituie o prestare de servicii.

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

11 Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004), în versiunea lor aplicabilă situației de fapt din litigiul principal, prevăd la punctul 6:

„Punctul 6

[…]

6. În cazul contractelor de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporale, care se reziliază, se consideră că bunurile sunt lipsă din gestiunea locatorului/finanțatorului, în sensul articolului 128 alineatul (4) litera d) din Codul fiscal, la expirarea termenului-limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, dar nu mai mult de 30 de zile calendaristice de la data rezilierii contractului. […]”

12 Prin Ordonanța Guvernului nr. 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 621 din 29 august 2012), guvernul român a abrogat articolul 128 alineatul (4) litera d) și alineatul (8) literele a)-c) din Codul fiscal, cu efect de la 1 ianuarie 2013. De asemenea, prin Hotărârea Guvernului nr. 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 753 din 8 noiembrie 2012), guvernul român a abrogat punctul 6 alineatul (6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu efect de la 1 ianuarie 2013.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 BCR Leasing este o societate pe acțiuni al cărei obiect de activitate este leasingul financiar. Aceasta achiziționează autovehicule de la diverși furnizori, pentru care deduce integral TVA-ul achitat în amonte. În același timp, pentru autovehiculele achiziționate, societatea menționată încheie contracte de leasing financiar cu persoane fizice sau juridice care au calitatea de utilizatori ai acestor bunuri pe tot parcursul derulării contractului, BCR Leasing rămânând proprietar al acestor autovehicule.

14 Ca urmare a întârzierii sau a neefectuării plății, BCR Leasing a fost nevoită să rezilieze o parte a contractelor de leasing financiar încheiate cu utilizatorii care nu și-au respectat obligațiile. În conformitate cu contractele

amintite, utilizatorii erau obligați ca, în termen de trei zile de la data rezilierii contractului în cauză, să restituie către BCR Leasing bunul care făcea obiectul acestui contract. Întrucât o parte dintre utilizatori au refuzat să restituie bunul în cauză, BCR Leasing a inițiat proceduri de recuperare împotriva acestora. Totuși, în pofida eforturilor depuse, unele dintre bunurile în cauză nu au putut fi recuperate în termenele prevăzute.

15 Întrucât nu a încasat nicio plată în temeiul contractelor reziliate, BCR Leasing nu a mai emis facturi privind contractele amintite și nu a mai colectat TVA-ul aferent acestora.

16 Cu ocazia unui control efectuat în anul 2011, Agenția a constatat neregularități privind modalitățile de evidențiere, înregistrare și declarare a TVA-ului pentru perioada cuprinsă între 1 septembrie 2008 și 31 decembrie 2010. Prin decizia de impunere din 30 august 2011 și prin raportul de inspecție fiscală din aceeași dată, aceasta a impus societății BCR Leasing o obligație suplimentară de plată a sumei de 19 266 551 lei (RON) cu titlu de TVA, precum și a sumei de 9 502 774 RON cu titlu de penalități de întârziere.

17 În decizia de impunere sus-menționată, Agenția a menționat că leasingul financiar trebuia considerat 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 utilizator a opțiunii de cumpărare.

18 În plus, Agenția a considerat că, în cazul unor bunuri constatate lipsă din gestiune pentru alte motive decât cele prevăzute la articolul 128 alineatul (8) literele a)-c) din Codul fiscal, este vorba despre o livrare de bunuri supusă TVA-ului, operațiunea trebuind considerată „livrare către sine”, conform articolului 125^{1} alineatul (1) punctul 16 din Codul fiscal.

19 În consecință, potrivit Agenției, BCR Leasing avea obligația ca, la expirarea termenului limită prevăzut în contractul de leasing financiar pentru restituirea bunului de către utilizator, să aplice prevederile articolului 128 alineatul (4) litera d) din Codul fiscal privind livrarea către sine și colectarea TVA-ului, precum și să emită facturi în nume propriu pentru aceste livrări.

20 Considerând că reglementarea națională care stă la baza deciziei de impunere menționate la punctul 16 din prezenta hotărâre nu era conformă sistemului instituit de Directiva TVA, BCR Leasing a formulat o acțiune în anulare împotriva acestei decizii, care a ajuns, în ultimă instanță, în fața Curții de Apel București.

21 În aceste condiții, Curtea de Apel București a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Poate fi considerată ca fiind o livrare cu titlu oneros în sensul articolului 16 al [Directivei TVA] sau, după caz, ca fiind o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 18 al [acestei directive] 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?”

Cu privire la întrebarea preliminară

22 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 16 și 18 din Directiva TVA 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, poate fi considerată o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul acestor articole.

23 Trebuie amintit, mai întâi, că articolul 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. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, obiectivul acestei dispoziții este să asigure o egalitate de tratament între persoana impozabilă care utilizează un bun în interes propriu sau al personalului său, pe de o parte, și consumatorul final care își procură un bun de același tip, pe de altă parte (a se vedea în acest sens Hotărârea EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punctul 17 și jurisprudența citată).

24 În scopul îndeplinirii acestui obiectiv, articolul 16 din Directiva TVA prevede că utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său sau transferul lor cu titlu gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări cu titlu oneros atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedus total sau parțial.

25 Or, trebuie arătat că, în speță, imposibilitatea de a reuși recuperarea bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar, în împrejurări precum cele din cauza principală, nu se încadrează în niciuna dintre aceste ipoteze.

26 Astfel, în primul rând, 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. În al doilea rând, 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. În al treilea rând, 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.

27 În consecință, imposibilitatea unei societăți de leasing de a reuși să recupereze bunurile care fac obiectul unui contract de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia, în împrejurări precum cele din cauza principală, nu poate fi considerată o livrare de bunuri cu titlu oneros în sensul articolului 16 din Directiva TVA.

28 Apoi, în ceea ce privește articolul 18 din Directiva TVA, trebuie să se constate că această dispoziție nu se aplică în împrejurări precum cele din cauza principală.

29 Astfel, din decizia de trimitere reiese că BCR Leasing a dedus integral TVA-ul achitat în amonte la achiziționarea autovehiculelor în cauză. Prin urmare, ipoteza prevăzută la articolul 18 litera (a) din Directiva TVA, care are în vedere numai cazul în care achiziționarea în amonte nu conferă dreptul la deducerea completă a TVA-ului, este lipsită de relevanță în speță.

30 În ceea ce privește ipotezele prevăzute la articolul 18 literele (b) și (c) din Directiva TVA, este suficient să se

arate că, în speță, persoana impozabilă nu a utilizat bunurile în cauză într-un „domeniu de activitate neimpozabil”, în sensul acestui articol 18 litera (b) și nu a încetat să mai desfășoare o activitate economică impozabilă, astfel cum impune articolul menționat 18 litera (c).

31 Prin urmare, articolul 18 din Directiva TVA nu permite statelor membre să considere că operațiunile precum cele din cauza principală constituie o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros.

32 În sfârșit, trebuie precizat, pentru a oferi un răspuns util instanței de trimitere, că mecanismul de regularizare prevăzut la articolele 184-186 din Directiva TVA face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului pe care aceasta îl instituie (Hotărârea TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 30). Considerațiile de mai sus nu au așadar incidență asupra nașterii unui eventual drept al administrației fiscale de a impune o regularizare în sarcina unei persoane impozabile, în condițiile prevăzute în această privință în Directiva TVA.

33 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 16 și 18 din Directiva TVA 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.

Cu privire la cheltuielile de judecată

34 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de

trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

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.

Sursa: www.curia.europa.eu