Unele comentarii cu privire la motivele care au determinat apariţia Hotărârii CJUE din Cauza BCR Leasing şi principalele concluzii ce se desprind din conţinutul acesteia

Dr. Daniel Dascălu,

Avocat partener, D&B David şi Baias (Societatea corespondentă de avocatură a PwC)

Hotărârea („**Hotărârea**”) pronunţată de Curtea de Justiţie a Uniunii Europene („**Curtea de Justiţie**” sau „**CJUE**”) în Cauza *BCR Leasing* (C-438/13) la 17 iulie 2014 dovedeşte, ca şi în cazul altor speţe[1] soluţionate de instanţa europeană în procedura întrebării preliminare (art. 267 din Tratatul privind funcţionarea Uniunii Europene – „**TFUE**”), că demersurile statului român, prin Ministerul Finanţelor Publice („**MFP**”) şi Agenţia Naţională de Administrare Fiscală („**ANAF**”) reprezintă o încălcare a dreptului european în materie fiscală, ascunsă în plan intern prin încercările constante de negare a realităţii şi a criticilor exprimate de-a lungul timpului de diferiţi parteneri de dialog (contribuabili, asociaţiile profesionale, consultanţi fiscali, avocaţi, cadre

universitare, presă etc.).

Spre deosebire de alte cazuri însă, poziţia autorităţilor române este cu atât mai inexplicabilă şi criticabilă cu cât în Cauza *BCR Leasing* a fost iniţiată anterior şi o procedură de încălcare a dreptului european de către Comisia Europeană în temeiul art. 258 TFUE, care, după cum vom vedea mai jos, a şi determinat apoi abrogarea legislaţiei naţionale ce contravenea legislaţiei europene, ce a fost menţionată ca atare şi în Nota de fundamentare a actului normativ abrogator, chiar dacă exprimarea utilizată în acest context încearcă să minimizeze motivul ce a determinat apariţia sa[2].

Prezentul studiu are ca scop evidenţierea unora dintre momentele cheie ale litigiului fiscal ce a ocazionat ridicarea de către Curtea de Apel Bucureşti a întrebării preliminare în faţa Curţii de Justiţie, precum şi a celor mai importante aspecte ce se desprind din cuprinsul Hotărârii.

1. **Contextul în care a apărut litigiul fiscal**

Neplata ratelor de leasing de către unii dintre utilizatorii din contractele de leasing financiar odată cu extinderea rapidă a crizei economico-financiare în România în perioada 2008-2009 a condus la rezilierea acestora de către societăţile de leasing, dar nu întotdeauna şi la recuperarea bunurilor date în leasing, întrucât cei dintâi au refuzat să-şi îndeplinească obligaţia de a le returna în termenul prevăzut de contract. Mai mult, obiectul acestor contracte fiind în cele mai multe cazuri bunuri mobile, de multe ori chiar şi identificarea fizică a acestora s-a dovedit extrem de anevoioasă.

În aceste condiţii, societăţile de leasing au fost puse în situaţia de a iniţia şi derula demersuri de recuperare costisitoare şi consumatoare de timp dintre cele mai variate, începând de la simple discuţii şi corespondenţe, continuând cu proceduri de executare silită şi chiar cu plângeri penale[3].

Toate acestea au condus la recuperarea graduală în timp a multora dintre bunurile respective, dar bineînţeles la luni sau chiar ani de zile de la iniţierea lor, în timp ce pentru altele demersurile nu s-au putut încheia nici astăzi măcar.

2. Reacţia statului român la scăderea încasărilor TVA aferente contractelor de leasing reziliate

Confruntată cu scăderea veniturilor fiscale la bugetul de stat, ANAF a încercat să găsească soluţii care să suplinească efectul necontinuării facturării ratelor de leasing de către societăţile de leasing aferente contractelor de leasing financiar reziliate, în condiţiile în care aceste societăţi deduseseră TVA-ul aferent achiziţionării bunurilor ce au făcut obiectul de leasing, şi pe care nu au reuşit apoi să le recupereze de la utilizatori.

Una dintre acestea[4] a fost invocarea art. 128 alin. (4) lit. d) C.fisc., ce reglementa la vremea respectivă situaţia bunurilor lipsă din gestiune, considerate livrări de bunuri asimilate, ce determină obligaţia subiectului impozabil la autocolectare a TVA-ului.

Întrucât, pentru mai multe motive, o asemenea construcţie era şchioapă (inclusiv) pe tărâmul legislaţiei naţionale[5], MFP a încercat să o complinească prin diferite mijloace, cum ar fi furnizarea de argumente – dintre care unele sfidează de-a dreptul logica juridică[6] – pentru organele ANAF, pentru a fi folosite în motivarea actelor de inspecţie fiscală sau a celor de soluţionare a contestaţiilor sau chiar emiterea unei hotărâri de Guvern[7] care nu doar adăuga la lege, creând o prezumţie legală pentru o situaţie neprevăzută de Codul fiscal şi producea efecte retroactive, ci chiar avea în acest fel efectul faptului generator al impunerii, reglementând deci în materie fiscală cu încălcarea Constituţiei, care solicită imperativ adoptarea în acest sens a unor acte cu putere de lege[8].

Dar, desigur, cea mai mare problemă a acestei legislaţii naţionale rămânea neconformitatea sa cu dreptul european, ceea ce, faţă de dispoziţiile art. 148 alin. (2) din Constituţia României şi faţă de efectul direct al directivelor europene în situaţii de acest tip, ar fi trebuit să conducă la înlăturarea de la aplicare a reglementării naţionale conforme[9].

3. **Poziţia Comisiei Europene faţă de reglementările legale şi practica organelor fiscale din România în privinţa autocolectării TVA-ului aferent bunurilor nerecuperate din contractele de leasing**

Sesizată cu o petiţie a Asociaţiei Leasingului Bancar din România, Comisia Europeană a considerat întemeiate argumentele invocate şi a iniţiat demersurile aferente **procedurii de infringement** împotriva statului român, iar după un schimb de corespondenţă ce s-a derulat într-un interval de timp de peste un an, MFP a trebuit în cele din urmă să accepte să abroge legislaţia fiscală ce făcuse obiectul criticilor de încălcare a dreptului european[10].

4. **Litigiile fiscale derulate de contribuabilii din domeniul leasingului**

Ca şi în alte cazuri[11] însă, autorităţile publice române nu au adoptat aceleaşi standarde de comunicare şi acţiune în plan intern cu cele din planul extern, astfel încât, dacă faţă de Comisia Europeană au trebuit să accepte finalmente că legislaţia naţională încalcă dreptul european, în planul litigiilor purtate cu contribuabilii în faţa autorităţilor fiscale şi instanţelor de judecată au continuat să se poarte ca şi cum nimic nu s-ar fi întâmplat, invocând conformitatea dreptului naţional cu cel european şi, deci, legalitatea impunerii.

O asemenea abordare duplicitară este menită să ajute la minimizarea impactului alinierii legislaţiei naţionale în limitele celei europene, astfel încât statul să poată

beneficia în mod nejustificat de rezultatele demersurilor sale nelegale, prin „îngheţarea” trecutului şi aplicarea legislaţiei conforme dreptului european doar pentru viitor, o politică alimentată cel mai probabil de speranţa – nu iluzorie, din păcate[12] – că în contenciosul fiscal „perdelele de fum” create de argumentele juridice furnizate de MFP vor încurca instanţele de judecată.

Totuşi, în speţele apărute în domeniul de leasing, această politică a „struţului” s-a împiedicat de formularea unei întrebări preliminare către Curtea de Justiţie pentru interpretarea dreptului european, ce a făcut obiectul Cauzei C-438/13.

5. Principalele argumentele bazate pe dreptul european ce au făcut obiectul dezbaterii în cauză şi soluţia CJUE

Întrucât instanţa de judecată trebuia să determine în litigiul fiscal naţional dacă dreptul nostru este conform celui european, s-a ridicat problema conformităţii transpunerii textelor Directivei 112/2006/CE privind taxa pe valoare adăugată („**Directiva TVA**”) cu privire la **livrarea de bunuri asimilată** (i.e. art. 16 şi 18, expuse în pct. 5-6 din Hotărâre), în care îşi au originea dispoziţiile art. 128 C.fisc. (în forma în vigoare la data litigiului – a se vedea pct. 9 din Hotărâre) şi pct. 6 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, în forma modificată prin H.G. nr. 150/2011 (expuse în pct. 11 din Hotărâre).

O analiză comparativă elementară a textelor mai sus menţionate ale directivei cu cele ale dreptului naţional reliefa cu destulă uşurinţă probabil faptul că, **din perspectivă pur formală,** ipoteza bunurilor lipsă din gestiune nu se regăsea printre cele reglementate de Directiva TVA ca fiind obligatoriu sau măcar opţional posibile a fi transpuse în legislaţia naţională, conform art. 16 şi, respectiv, 18 din Directiva TVA, ca să nu mai vorbim de ipoteza bunurilor

nerecuperate din contractele de leasing financiar reziliate, care, desigur, nici nu ar fi avut cum sa fie expres vizate de un asemenea text, fiind o situaţie extrem de specifică.

În schimb, **din perspectiva substanţială**, cum textele citate din dreptul comunitar făceau referire la unele concepte specifice din această materie, s-a dovedit a fi necesară efectuarea interpretării lor de către Curtea Europeană, chiar dacă, este adevărat, în disputa dintre părţi din faţa instanţei naţionale nu se purtase o dezbatere specifică în privinţa conţinutului acestora, ea având loc direct în faţa Curţii de Justiţie. Astfel, în faţa instanţei europene, dezbaterea[13] s-a purtat în principal în privinţa stabilirii măsurii în care sunt sau nu incluse în sfera activităţilor economice ale unei societăţi de leasing operaţiunile de recuperare a bunurilor date în leasing în situaţiile în care utilizatorii refuză returnarea acestora la încetarea contractului de leasing financiar.

Guvernul a susţinut răspunsul negativ, întrucât în opinia sa doar încheierea şi derularea contractelor de leasing ar face parte din sfera economică a activităţilor societăţilor de leasing, arătând că folosinţa bunurilor de către utilizatori după rezilierea contractului de leasing excede acestei sfere. Tot în opinia Guvernului, recuperarea bunurilor (prin pârghiile interne pe care societăţile de leasing le au la dispoziţie) sau despăgubirea prin echivalent a societăţilor de leasing pentru asemenea cazuri în care utilizatorii de rea-credinţă refuză să predea bunurile date în leasing ulterior rezilierii ar reprezenta o chestiune ce ţine exclusiv de raporturile contractuale de leasing, în care societăţile de leasing ar trebui să suporte riscurile de ordin financiar, având în vedere că alegerea utilizatorilor a avut loc pe baza propriei sale evaluări de risc.

Se observă că o asemenea abordare încerca să mute centrul atenţiei de la problema a cărei soluţionare trebuie dezlegată în speţă (i.e. dacă este sau nu recuperarea parte din

activitatea economică a societăţii de leasing) spre chestiunea folosirii lor în continuare de către utilizatori, care este doar una de importanţă secundară, neputând să ofere însuşi răspunsul căutat. În plus, toate elementele reliefate în sprijinul argumentaţiei Guvernului ofereau implicit răspunsul pe care acesta se fereşte a-l da, anume că demersurile de recuperare sunt esenţialmente incluse în sfera activităţii sale economice, întrucât sunt de fapt legate tot de executarea obligaţiilor din contractul de leasing, care nu pot fi separate în funcţie de momentul în care se derulează, respectiv anterior sau ulterior rezilierii contractului de leasing.

Fără a intra în amănunte asupra acestor chestiuni dezbătute de părţi, ce au fost expuse în prezentul material pentru a oferi o imagine mai clară a modului de derulare a litigiului, Curtea de Justiţie a tranşat simplu, direct şi clar această problemă de interpretare ridicată în faţa sa, reţinând în Hotărâre (pct. 25) că imposibilitatea de a reuşi recuperarea bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar în împrejurări precum cele din cauza principală nu se încadrează în niciuna dintre ipotezele art. 16 din Directiva TVA[14], în baza argumentelor dezvoltate în pct. 26 al Hotărârii, analizate sumar mai jos.

În primul rând, CJUE reţine faptul că nu poate fi incidentă niciuna dintre cele două ipoteze vizate de teza întâi a art. 16 din Directiva TVA, i.e. folosirea bunului în interesul propriu al persoanei impozabile sau în interesul personalului său, întrucât aceştia nu sunt în posesia lor (a se vedea prima parte a pct. 26 al Hotărârii CJUE). Se observă că acesta este un argument bazat pe logica juridică, incidenţa vreuneia dintre aceste ipoteze nefiind, de altfel, ridicată ca atare în speţă.

În al doilea rând, Curtea de Justiţie tranşează în speţă lipsa de relevanţă a continuării folosirii bunurilor de către utilizatori cu titlu gratuit, ulterior rezilierii contractului

de leasing, reţinând că nu poate reprezenta o livrare cu titlu gratuit în sensul tezei a doua a art. 16 din Directiva TVA, întrucât această folosinţă se datorează exclusiv comportamentului culpabil al utilizatorului, iar nu unei acţiuni a societăţii de leasing (a se vedea a doua parte a pct. 26 al Hotărârii). În alte cuvinte, în lipsa unor elemente de ordin voliţional care să reliefeze intenţia societăţii de leasing de a procura utilizatorilor o asemenea folosinţă cu titlu gratuit, nu se poate desprinde dintr-o asemenea folosinţă fără titlu legal de către utilizatori existenţa unui transfer cu titlu gratuit al bunului, deci o livrare de bunuri[15].

În al treilea rând, CJUE reţine că nerecuperarea de către societatea de leasing a bunurilor din contractul de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia nu înseamnă că le utilizează în alte scopuri decât cele ale desfăşurării activităţii economice, din moment ce închirierea lor şi, prin urmare, punerea lor la dispoziţia utilizatorului constituie însăşi esenţa activităţii economice a societăţii de leasing. În alte cuvinte, la problema principală dezbătută în speţă, Curtea de Justiţie reliefează un răspuns clar şi firesc, anume că recuperarea bunurilor din contractul de leasing face parte din sfera activităţii economice a societăţii de leasing, fiind imposibil de conceput credem un alt răspuns la această chestiune; atât timp cât societatea de leasing îşi derulează activitatea economică atunci când dă bunul în leasing şi încasează ratele de leasing (inclusiv TVA), tot aşa face leasing şi atunci când încearcă să-l recupereze, pentru a-l da din nou în leasing şi, deci, a-şi continua activitatea economică.

6. Concluzii

Curtea de Justiţie a lămurit astăzi conţinutul dreptului comunitar în privinţa nerecuperării de către societăţile de leasing de la utilizatorii de rea-credinţă a bunurilor ce au făcut obiectul contactelor de leasing financiar ce au fost

reziliate, iar demersurile legislative ale statului român şi practicile administrative aferente au fost dovedite contrare acquisului european.

Rămâne astăzi doar ca organele competente ale statului român să asigure reintrarea în legalitate, instanţele de judecată să anuleze actele administrative fiscale emise în mod nelegal în cauzele pe care le soluţionează[16], iar organele fiscale să aplice corect dreptul în demersurile procedurale de administrare fiscală, fie că este vorba de inspecţia fiscală sau restituirea sumelor încasate în contra dreptului european şi dobânzile aferente acestora.

Şi, evident, încă o cărămidă adăugată în construcţia interpretării dreptului comunitar ar trebui să reprezinte un pas suplimentar pentru ca instanţele de judecată din România să soluţioneze direct alte cauze în viitor, în care, deşi situaţia de fapt şi de drept este diferită, problemele deduse judecăţii în materia TVA gravitează în jurul conceptelor deja clarificate de Curtea de Justiţie, conform explicaţiilor de mai sus. Aceasta nu doar pentru că există şi alte cazuri în care Guvernul României a transpus eronat legislaţia europeană şi apoi a abrogat-o[17], aducându-i modificări corespunzătoare, ci şi pentru că ar fi necesară sancţionarea promptă de către acestea a oricărei tendinţe de încălcare a legislaţiei europene de către autorităţile naţionale.

Articolul a fost publicat în numărul pilot Tax Magazine

[1] Ar fi de amintit în acest context, de exemplu, Cauza Tatu (C-402/09) şi Cauza Nisipeanu (C-263/10); Cauza Irimie (C-565/11), Cauzele reunite Tulică și Plavoşin (C-249/12 şi C-250/12), Cauza Steaua Română (C-424/12).

[2]Nota de fundamentare face referire în ceea ce priveşte motivele de aprobare a actului normativ, printre altele, la „compatibilizarea legislaţiei naţionale cu legislaţia europeană, pentru a evita declanşarea procedurii de

infringement având în vedere declanşarea împotriva României a primei etape a fazei precontencioase a acţiunii în constatarea neîndeplinirii obligaţiilor care îi revin în temeiul Directivei 2006/112/CE", dar apoi la pct. 3.4., din Secţiunea 3 (denumită „Schimbările preconizate") se arată că: Bunurile lipsă în gestiune nu se mai consideră livrări de bunuri asimilate livrărilor cu plată pentru care se colectează TVA, intrând, cu anumite excepţii, sub incidenţa prevederilor privind ajustarea deducerii. Desi dispoziţiile privind livrările către sine, pentru care se colectează TVA, si cele privind ajustările de TVA ar putea conduce, tehnic vorbind, la rezultate similare, scopul celor două dispoziţii este diferit, astfel cum arată Comisia Europeană în scrisoarea de punere în întârziere. Astfel, scopul livrărilor către sine este să asigure tratamentul egal în cazul unui operator economic care retrage bunuri din activele activităţii economice pentru a le utiliza în alte scopuri decât activitatea economică sau care le transferă cu titlu gratuit spre utilizare în scopuri legate sau nu de activitatea economică, în timp ce ajustarea dreptului de deducere este concepută pentru a asigura o mai mare precizie a deducerilor si implicit caracterul neutru al TVA, rezultatul fiind acela că operaşiunile efectuate într-o etapă anterioară continuă să dea nastere dreptului de deducere numai în măsura în care sunt folosite pentru livrări supuse TVA".

[3]Din această perspectivă, trebuie menţionat că plângerile penale depuse de către societăţile de leasing au condus la înregistrarea bunurilor în baza de date a poliţiei, iar în ipoteza în care din întâmplare autovehiculele sunt oprite în trafic pentru varii alte motive şi se face în acelaşi timp şi identificarea lor în aceste baze de date, sunt apoi imobilizate, sechestrate şi transportate spre depozitare în locuri speciale, până la momentul soluţionării laturii civile aferente cauzei penale. Inutil de spus că asemenea demersuri sunt extrem de lungi în timp, inclusiv faţă de perioada necesară cauzelor penale ocazionate de plângerile depuse.

[4] Într-o primă etapă a fost invocată ca bază legală de impozitare în inspecţiile fiscale instituţia „ajustării” TVA-ului (art. 149 C.fisc.), dar apoi s-a renunţat la ea, fiind preferată soluţia „livrării de bunuri” asimilate. Această practică a autorităţilor fiscale a făcut ca în corespondenţa purtată de Comisia Europeană cu Guvernul României cu privire la situaţia bunurilor nereposedate din contractele de leasing financiar să apară şi referinţa la art. 184-186 din Directiva TVA referitoare la ajustarea deducerilor (pct. 7 din Hotărâre). O referinţă la acest text legal se regăseşte şi în întrebarea preliminară înaintată de către Curtea de Apel Bucureşti în Cauza BCR Leasing, dar cum în speţă nu s-a ridicat în drept problema ajustării (nefiind făcută referinţă în Hotărâre la textele din legislaţia română aferentă), Curtea de Justiţie a Uniunii Europene precizează în mod corespunzător că toate considerentele expuse în privinţa livrării către sine în Hotărârea pronunţată nu au relevanţă asupra chestiunii regularizării (pct. 32). În alte cuvinte, considerentele expuse cu privire la livrarea către sine nu vor putea fi folosite cu privire la chestiunea regularizării, care este guvernată de condiţiile specifice ale textului corespunzător din Directiva TVA, care, nefiind ridicate spre interpretarea Curţii Europene, întrucât nu erau incidente legal în soluţionarea cauzei, nu a fost oferită vreo soluţie în privinţa lor, ştiut fiind că instanţa europeană nu oferă interpretări ale dreptului european decât în măsura în care sunt incidente în soluţionarea cauzei, nu însă şi pentru situaţii de ordin ipotetic şi teoretic.

[5] ANAF nu ţinea cont, de exemplu, de dispoziţiile Ordinului BNR nr. 13/2008 privind reglementările contabile conforme cu directivele europene, aplicabile instituţiilor de credit, instituţiilor financiare nebancare şi Fondului de garantare a depozitelor în sistemul bancar, modificat și completat de Ordinul BNR nr. 26/2010.Astfel, conform pct. 320 alin. (1) din acest ordin, bunurile date în leasing financiar se înscriu în contabilitatea utilizatorului pe durata contractului. Apoi,

pentru a fi lipsă din gestiunea societăţilor de leasing, bunurile ar fi trebuit în prealabil să intre în gestiunea sa, ceea ce în cazul leasing financiar nu se poate produce în lipsa unui document justificativ, cum ar fi proces-verbal de predare-primire, procesul-verbal de sechestrare bun mobil încheiat de executor judecătoresc şi documentaţia subsecventă de predare a acestuia către proprietarul societate de leasing etc. În plus, ANAF a invocat că bunurile nu mai există fizic din faptul că nu au fost recuperate de către societăţile de leasing, deşi nu exista vreo probă în acest sens, o asemenea prezumţie simplă fiind una vădit eronată (a se vedea, pentru comentarii suplimentare pe tărâm probator, D. Dascălu, Tratat de contencios fiscal, Ed. Hamanagiu, Bucureşti, 2014, p. 356-357) şi chiar contrazisă de recuperarea în timp a bunurilor. Iar exemplele pot desigur continua.

[6] Merită citată o adresă emisă de Direcţia de specialitate din MFP în atenţia organului central de soluţionare a contestaţiilor, care atrage în mod special atenţia prin exprimarea sa eliptică şi fără nicio logică juridică: „Având în vedere că regimul operaţiunilor de leasing din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată, diferă de regimul contabil [sic – n.n., D.D.], în cazul TVA fiind relevantă proprietatea juridică asupra bunurilor [sic – n.n., D.D.], care rămâne la locatar pe toata perioada derulării contractelor de leasing […], bunurile sunt considerate lipsă în gestiunea locatorului, la expirarea termenului limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, ceea ce determină o livrare către sine, conform art. 128 alin. (3) lit. d) din Codul fiscal”.

[7]A se vedea pct. E alin. (2) şi (9) din H.G. nr. 150/2011 de modificare a H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice la Codul fiscal.

[8] A se vedea D. Dascălu, Tratat…, p. 357, nota de subsol 1072.

[9]A se vedea P. Craig, G. De Burca,Dreptul Uniunii Europene. Comentarii, jurisprudenţă şi doctrină, Ed. IV, traducere în limba română, Ed. Hamangiu, Bucureşti, 2009, p. 577-580 şi jurisprudenţa europeană acolo citată.

[10]A se vedea O.G. nr. 15/2012 (M.Of. nr. 629 din 29 august 2012), intrată în vigoare de la 01.01.2013.

[11] A se vedea în această privinţă, de exemplu, comentariile pe care le-am expus în privinţa poziţiei Guvernului în Cauza Steaua Română (C-424/2012) într-o lucrare anterioară (D. Dascălu, Tratat…, p. 791-792, nota de subsol 2600).

[12] A se vedea unele comentarii expuse în aceeaşi lucrare mai sus citată cu privire la dezbaterea cauzelor din materia fiscală în practica instanţelor noastră de judecată –D. Dascălu, Tratat…, p. 674-675.

[13] Este vorba despre o dezbatere în formă scrisă, căci cauza a fost soluţionată fără audieri şi fără concluziile Avocatului General.

[14] Art. 18 din Directiva TVA este considerat ca neaplicabil în cauză, de către toate părţile litigiului ce au prezentat observaţii în faţa Curţii de Justiţie, el fiind invocat tocmai pentru a acoperi toate situaţiile de livrare către sine care ar fi trebuit sau putut a fi transpuse în legislaţia naţională, iar instanţa europeană reţine de asemenea în Hotărâre inaplicabilitatea sa (pct. 28-31).

[15] Această chestiune este similară cu cea a furtului de bunuri, invocată de către Comisie atât în corespondenţa purtată cu Guvernul României în procedura de infringement, cât şi în observaţiile formulate în faţa Curţii Europene de Justiţie. Astfel, bazându-se pe hotărârea Curţii de Justiţie din Cauza C-435/03 British American Tobacco International Ltd (pct. 32, 35, 42), Comisia Europeană a reliefat faptul că utilizatorii din contractele de leasing ce se află mai departe în folosinţa bunului ulterior rezilierii, întrucât de rea-

credinţă fiind refuză să le restituie proprietatului, se află în aceeaşi situaţie cu proprietarul păgubit de hoţi, despre care nu se poate afirma că ar fi făcut o livrare de bunuri, întrucât lipsea tocmai elementul volitional care să reprezinte transferul bunului către hoţ, pentru ca acesta să se bucure de el ca şi un proprietar, cerinţa esenţială pentru ca o livrare de bunuri să se producă.

[16]De altfel, la momentul soluţionării Cauzei BCR Leasing exista deja o soluţie în sensul anulării impunerii suplimentare stabilite în sarcina unei societăţi de leasing pe tărâmul livrării către sine, dându-se prevalenţă dreptului comunitar (irevocabilă prin respingerea de către instanţa supremă a recursului ANAF), dar şi o soluţie pronunţată de instanţa supremă, în care se reţinuse aparenţa de nelegalitate a impunerii pentru un alt contribuabil. Ar fi interesant de precizat că în ambele cazuri a apărut ca extrem de relevantă pentru instanţele de judecată abrogarea legii naţionale pentru raţiuni de evitare a procedurii de infringement.

[17]A se vedea, de exemplu, ipoteza reglementărilor naţionale aplicabile prestărilor de servicii asimilate.