ICCJ – Dreptul la deducerea TVA. Condiţii de exercitare

Legislaţie relevantă:

Codul fiscal, art. 145 şi 146

Acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiţionată de îndeplinirea atât a cerinţelor de fond cât şi a celor de formă, primele vizând însăşi existenţa dreptului de deducere, iar celelalte condiţiile de exercitare a acestuia.

Odată îndeplinite toate condiţiile de formă şi de fond impuse de lege, în lipsa dovedirii de către autoritatea fiscală, în baza unor elemente obiective, a faptului că persoana impozabilă ştia, sau ar fi trebuit să ştie, că operaţiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii sau de un alt operator din amonte, acordarea dreptul de deducere a TVA nu mai poate fi refuzată.

Decizia nr. 7405 din 22 noiembrie 2013

Prin acţiunea înregistrată la data de 15 iunie 2012 pe rolul Curţii de Apel Cluj – Secţia a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal, reclamanta S.C. „BT S.A. în contradictoriu cu pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Administrare a Marilor Contribuabili şi Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor (*denumită în continuare, în cuprinsul prezentei decizii, „ANAF”*), a solicitat instanţei ca, prin hotărârea ce o va pronunţa, să dispună anularea Deciziei de soluţionare nr.102/23.02.2012 emisă de ANAF, iar pe cale de consecinţă:

– anularea Deciziei de impunere nr.33/31.03.2011 (*denumită în*

continuare, în cuprinsul prezentei decizii, „decizia de impunere”) precum şi a Raportului de inspecţie fiscală nr. 41979/31.03.2011 (*denumit în continuare, în cuprinsul prezentei decizii, „Raportul de inspecţie fiscală”*), prin care s-a stabilit suma totală de 2.965.241 lei, reprezentând TVA suplimentar de plată în sumă de 2.024.290 lei şi majorări de întârziere aferente în cuantum de 940.951 lei;

– restituirea sumei totale de 2.965.241 lei, achitată în baza OP 2140/20.06.2011 şi OP 2139/20.06.2011 în sumă de 940.951 lei şi respectiv 2.024.290 lei;

– plata despăgubirilor pentru daune materiale în sumă de 539.673,86 lei.

Ulterior, prin precizarea de acţiune, reclamanta a cerut obligarea pârâtei la plata despăgubirilor reprezentând daune materiale în sumă de 539.673,86 Lei sau, în subsidiar, în măsura în care se va respinge cererea de obligare a pârâtei la plata acestora, solicită obligarea la plata dobânzilor de întârziere în procentul prevăzut de Codul de procedură fiscală, de la data plătii nedatorate (respectiv 20 iunie 2011) a obligaţiilor fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecţie fiscală şi până la data restituirii efective a obligaţiilor fiscale plătite, dar nedatorate.

Hotărârea instanţei de fond

Prin sentinţa nr.886 din 16 noiembrie 2012, Curtea de Apel Cluj – Secţia a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal a hotărât următoarele:

– a admis, în parte, acţiunea precizată formulată reclamantă;

– a dispus anularea Deciziei nr.102/23.02.2012 emisă de ANAF, a Deciziei de impunere nr.33/31.03.2011 şi a Raportului de inspecţie fiscală nr. 41979/31.03.2011, ambele emise de ANAF, pentru suma totală de 2.965.241 lei, reprezentând TVA

suplimentar de plată şi majorări de întârziere aferente;

– a dispus restituirea către reclamantă a sumei de 2.965.241 lei;

– a respins restul petitelor;

Pentru a pronunţa această soluţie, Curtea de apel a reţinut, în esenţă, următoarele:

Prin raportul de inspecţie fiscală, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere, au fost constatate următoarele:

Reclamanta a achiziţionat de la S.C. „R" S.R.L. în baza facturii nr.543781/19.11.2007, o pompă de beton tip S P 114, în valoare de 1.090.756 lei şi TVA în sumă de 207.244 lei, sumă dedusă prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2007.

Pentru verificarea realităţii operaţiunii de livrare a utilajului, organele de inspecţie fiscală au solicitat societăţii verificate să prezinte documente privind omologarea şi certificarea autenticităţii bunului în vederea înmatriculării vehiculului. Din nota explicativă dată de SC BT SA a rezultat faptul că vehiculul nu a fost înmatriculat, întrucât furnizorul nu a pus la dispoziţia cumpărătorului documentele necesare. Mai mult, s-a constatat că vehiculul în cauză nu este înregistrat în evidenţa contabilă, suma achitată fiind înregistrată în contul de debitori, reprezentând creanţă de încasat de la SC R SRL. Prin urmare, organele de inspecţie fiscală au constatat că achiziţia utilajului nu este aferentă operaţiunilor taxabile. Totodată, din analiza documentelor prezentate, organele de inspecţie fiscală au constatat faptul că, deşi pe factură a fost menţionat prefixul RO, codul nu este valabil deoarece SC R SRL nu este înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. Mai mult, această societate este cercetată penal de către DIICOT, făcând obiectul dosarului nr.88/D/P/2008. În consecinţă, organele de inspecţie fiscală au stabilit că SC BT SA nu are dreptul şi temeiul legal să deducă TVA.

Deoarece SC BT SA a încălcat prevederile legale aplicabile în materie, organele de inspecţie fiscală au diminuat TVA deductibilă aferentă lunii noiembrie 2007 cu suma de 207.244 lei.

În ceea ce priveşte TVA aferentă bunurilor nerecuperate ca urmare a rezilierii unor contracte de leasing financiar în perioada noiembrie 2007 – iunie 2010, organele de inspecţie fiscală au constatat ca SC BT SA nu a mai emis facturi pentru contractele reziliate şi nu a mai colectat, astfel, TVA. Mai mult, din analiza evidenţei contabile s-a constatat şi faptul că, după rezilierea contractelor, SC BT SA nu a recuperat bunurile, încălcând prevederile Ordinului Băncii Naţionale a României nr.13/2008. De asemenea, societatea, deşi avea cunoştinţă de lipsa bunurilor, nu le-a înscris în listele de inventariere, care servesc ca documente pentru stabilirea plusurilor şi minusurilor, încălcând pct.34 din Normele privind organizarea inventarierii elementelor de activ şi pasiv, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr.1753/2004.

Organele de inspecţie fiscală au stabilit, în temeiul art.128 alin.4 lit.d) din Codul fiscal, că bunurile constatate lipsă în gestiune reprezintă livrare de bunuri către sine, motiv pentru care societatea avea obligaţia să colecteze TVA aferentă valorii de capital rămase de facturat la momentul rezilierii contractelor de leasing şi au stabilit că societatea avea obligaţia să colecteze TVA aferentă rezilierii unor contracte de leasing, în sumă totală de 1.817.046 lei.

În concluzie, urmare verificării desfăşurate, organele de inspecţie fiscală au stabilit ca SC BT SA datorează TVA în sumă totală de 2.024.290 lei, precum şi majorări de întârziere aferente în sumă de 940.951 lei.

Contestaţia formulată de reclamantă împotriva deciziei de impunere a fost respinsă, prin decizia nr.102/23.02.2012 a ANAF – Direcţia Generala de Soluţionare a Contestaţiilor.

Curtea de apel a respins apărările reclamantei referitoare la nulitatea deciziei de soluţionare a contestaţiei, cel puţin în privinţa analizei referitoare la suma de 207.244 lei, impusă suplimentar, reţinând că organul de soluţionare a contestaţiei a avut în vedere nu numai susţinerile contestatoarei, ci şi constatările organelor de inspecţie fiscală cuprinse în raportul de inspecţie. Astfel, inspectorii fiscali nu au constatat numai împrejurarea că societatea nu deţine „o factură legală care să fi fost emisă de o persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA potrivit legii", ci şi faptul că nu au fost respectate prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că petenta nu a dovedit cu documente că utilajul constând în pompa de beton a fost achiziţionat în scopul operaţiunilor sale taxabile. În acest context, pentru verificarea realităţii operaţiunii de livrare, organele de inspecţie fiscala au solicitat SC BT SA, în calitate de proprietar al utilajului, documentele privind certificarea autenticităţii bunului menţionat la Registrul Auto Român, în vederea omologării şi înmatriculării, precum şi o notă explicativă. Mai mult, s-a relevat că, urmare investigaţiilor desfăşurate de reclamantă, aceasta a constatat frauda comisă de SC R SRL şi S.C. „G" S.R.L.

Cu referire la legalitatea impunerii sumei de 207.244 lei, cu titlu de TVA aferentă livrării unui utilaj de către un furnizor care nu este înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA

La data de 12.10.2007, SC R SRL a emis factura proformă nr. 576523 către reclamantă, pentru vânzarea utilajului pompă de beton tip S P 114, iar, la data de 19.10.2007, a fost încheiat contractul de leasing financiar nr.10194 LE/2007, prin care SC BT SA, în calitate de finanţator, a acordat utilizatorului SC G SRL posesia şi folosinţa asupra acestui bun. Contractul de leasing a fost încheiat pe o perioadă de 48 luni, începând cu luna noiembrie 2007 până în luna octombrie 2011. Ca urmare a

prevederilor contractului de leasing menţionat, SC BT SA, în calitate de finanţator, a primit procesul-verbal de predare-primire a utilajului industrial, încheiat între SC R SRL , în calitate de furnizor, şi SC G SRL, în calitate de utilizator.

La data de 24.10.2007, a fost încheiat contractul de buy-back nr. 1557 prin care furnizorul utilajului se obliga ca, în cazul în care contractul de leasing financiar era reziliat din vina exclusiva a utilizatorului, să răscumpere utilajul, furnizorul SC R SRL redevenind proprietarul bunului mobil respectiv, prin achitarea contravalorii acestuia către finanţatorul SC BT SA.

Tot la data de 24.10.2007, a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr.1556/2007, între SC R SRL, în calitate de furnizor, şi SC BT SA, în calitate de cumpărător, contract care a avut ca obiect vânzarea utilajului respectiv.

De asemenea, SC R SRL a emis factura nr. 543781/ 19.11.2007, având ca obiect vânzarea pompei de beton, în valoare de 1.090.756, pentru care TVA a fost în sumă de 207.244 lei, sumă dedusă prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2007.

Constatându-se că reclamanta nu a efectuat formalităţile de omologare şi înmatriculare a vehiculului, dar şi că codul TVA înscris pe factură nu este valabil, organul de control a constatat că în mod nelegal s-a dedus suma în litigiu, ea fiind impusă cu titlu de TVA suplimentar în sarcina reclamantei.

Din interpretarea dispoziţiilor art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) şi art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, instanţa a reţinut că legiuitorul condiţionează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerinţelor de fond, cât şi a cerinţele de formă: îndeplinirea cerinţelor de fond reglementând însăşi existenţa dreptului de deducere, iar cele de formă condiţiile de exercitare a acestuia.

În actele contestate în cauză se reţine că este obligaţia persoanei impozabile să facă dovada achiziţionării bunurilor/serviciilor în beneficiul său, respectiv ca fiind destinate în folosul operaţiunilor sale taxabile.

O primă apărare invocată de către reclamantă cu privire la aceste reţineri este cea legată de faptul că, deşi i se impută că „nu justifica cu documente ca bunul achiziţionat a fost utilizat in folosul operaţiunilor taxabile”, nu se oferă nici cel mai mic indiciu cu privire la tipul de documente pertinente si concludente, altele decât cele puse la dispoziţie de către societate, si care, in viziunea organelor de soluţionare, ar fi putut forma convingerea utilizării utilajului achiziţionat in folosul operaţiunilor taxabile.

În acelaşi context, deşi este real că dovada înmatriculării vehiculului de către reclamantă ar fi putut reprezenta un indiciu obiectiv în acest sens, aşa cum s-a arătat şi în cele ce preced, nu este mai puţin adevărat că reclamanta a indicat motivele mai presus de voinţa sa pentru care aceste demersuri nu au putut fi întreprinse, respectiv refuzul furnizorului de a-i pune la dispoziţie documentele relevante, refuz care, în succesiunea logică a actelor juridice încheiate în legătură cu această livrare, nu putea fi decât ulterior semnării contractului de leasing.

Ca atare, apărarea reclamantei, legată de faptul că această împrejurare, în sine, nu se poate dovedi relevantă în sensul susţinut de pârâtă, pare a fi de substanţă.

Astfel, reprezentantul legal al reclamantei a arătat motivele pentru care utilajul industrial nu a putut fi omologat şi înmatriculat, iar consecinţele care derivă de aici se produc în planul actelor normative speciale care reglementează eliberarea cărţii de identitate şi certificarea autenticităţii vehiculelor rutiere în vederea comercializării, înmatriculării sau a înregistrării acestora în România, precum şi a circulaţiei pe drumurile publice, şi nicidecum în planul

raporturilor de drept material fiscal.

Pornind de la aceste premise, Curtea de apel a constatat că reclamanta şi-a argumentat pertinent poziţia procesuală, făcând referire la aspecte care au fost deja clarificate în practică.

Jurisprudenţa CJUE (C-396/98, Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR şi Finanzamt Paderborn, par.36-40; C-37/95, par.19; C-110/94, Inzo şi Belgia) este în sensul că dreptul de deducere a TVA se exercită atât timp cât contribuabilul poate face dovada intenţiei de a utiliza anumite bunuri/servicii achiziţionate pentru desfăşurarea de operaţiuni care dau drept de deducere.

Raportat şi la prevederile pct.45 alin. (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, instanţa a concluzionat în sensul că legislaţia în vigoare stabileşte drept condiţie necesară pentru deducerea TVA, elementul intenţional, fără să condiţioneze acordarea dreptului de deducere de obţinerea efectivă de venituri din operaţiuni care dau drept de deducere ori de efectuarea propriu-zisă a activităţilor respective. A reţinut instanţa că intenţia reclamantei de a desfăşura operaţiuni taxabile poate fi dovedită fără putinţă de tăgadă prin aranjamentele contractuale efectuate, care reprezintă indicii obiective, în sensul celor menţionate anterior şi care au avut ca scop îndeplinirea obiectului principal de activitate – leasingul financiar, iar societatea, având în vedere forma sa de organizare, nu poate să desfăşoare altfel de activităţi decât cele permise şi atent reglementate în conformitate cu actele normative speciale sub incidenţa cărora intră (art.9 din O.G. nr.51/1997). În cauză, în scopul realizării obiectului principal de activitate, reclamanta a încheiat contractele prezentate anterior, important de subliniat fiind faptul că se află în posesia procesului-verbal de predare-primire a utilajului industrial, având ca predător pe SC R SRL, în calitate de furnizor, şi primitor pe SC G SRL, în calitate de

utilizator.

Demersurile efectuate de reclamanta concretizate în încheierea contractelor specifice activităţii de leasing financiar, dovedesc intenţia de a folosi utilajul achiziţionat de la furnizorul SC R SRL, în folosul operaţiunilor sale taxabile, iar contractele încheiate au produs efecte specifice, reclamanta dobândind proprietatea juridică asupra utilajului pe toata perioada derulării contractului de leasing. În aplicarea prevederilor contractuale, furnizorul SC R SRL a emis factura fiscală pentru vânzarea utilajului în valoare de 1.090.756 lei, document justificativ în baza căruia reclamanta şi-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de 207.244 lei.

Împrejurarea că, ulterior, s-au constatat indiciile săvârşirii unei fraude de către SC R SRL şi SC G SRL, fapt pentru care reclamanta nu a mai obţinut venituri din operaţiunea de leasing financiar, din motive independente de voinţa sa, nu este de natură să determine respingerea de către autoritatea pârâtă a dreptului de deducere a TVA exercitat de societate.

Acest drept rămâne definitiv dobândit, chiar dacă operaţiunea de leasing financiar încheiată cu SC G SRL nu a generat în final operaţiuni care să dea drept de deducere. Din această perspectivă, nici derularea procedurii penale nu prezintă relevanţă în cauză, ea neputând avea incidenţă în privinţa scopului urmărit la achiziţionarea bunului.

A mai reţinut instanţa că nu poate fi imputat reclamantei nici faptul că furnizorul nu ar fi virat către buget suma în litigiu, încasată cu titlu de TVA. În acest sens, instanţa a avut în vedere şi jurisprudenţa CJUE (Ordonanţa din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, punctul 26; Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen şi alţii, C-354/03, C-355/03 Şi C-484/03, pct.54; Hotărârea Kittel şi Recolta Recycling, precum şi jurisprudenţa care a conturat principiul potrivit căruia deducerea TVA presupune o legătură directă şi imediată

între operaţiunile în amonte şi operaţiunile în aval – C-98/98, Midland Bank plc, C-408/98, Abbey National plc versus Commissioners of Customs & Excise; C-437/06 Securenta Gottinger Immobilienanlagen und Vermogensmanagement AG.v. Finanzamt Gottingen). În speţă, legătura directă şi imediată între achiziţia utilajului şi activitatea desfăşurată de reclamantă este evidentă, întrucât bunul a fost achiziţionat pentru a fi utilizat de către SC G SRL potrivit contractului de leasing financiar.

Dreptul de deducere nu poate fi refuzat, având în vedere specificitatea înregistrărilor contabile care oglindesc operaţiunea de leasing financiar şi faptul că reglementările contabile impun aplicarea principiului prevalenţei economicului asupra juridicului, fiind neîntemeiate susţinerile pârâtei conform cărora dreptul de deducere nu poate fi recunoscut nici ca urmare a neînregistrării furnizorului (persoana juridică care a vândut un anumit utilaj) în scop de TVA, fiind relevantă jurisprudenţa CJUE în cauzele C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi şi C-324/11, Gabor Toth.

Pe de altă parte, instanţa a reţinut că organele de inspecţie fiscală nu au stabilit pe bază de probe existenţa unei fraude sau participarea reclamantei la posibila fraudă între furnizor şi utilizator, astfel că este disproporţionată respingerea dreptului de deducere a TVA care a fost achitată de SC BT SA către furnizor. Simpla împrejurare a încheierii contractului de buy-back, afectat de condiţia suspensivă a neexecutării obligaţiilor asumate de utilizator, nu poate constitui, în sine, un indiciu al unei participări active a petentei la fraudă, din moment ce nu s-a imputat acesteia că această practică ar fi una izolată, uzitată doar în ceea ce priveşte această operaţiune sau că a mai fost implicată în operaţiuni de aceeaşi natură şi cu aceeaşi finalitate, derulate între aceleaşi persoane juridice, furnizor şi utilizator. În acest sens, instanţa a avut în vedere jurisprudenţa CJUE,

reprezentată de: Hotărârea din 21 iunie 2012 pronunţată în cauzele conexate C-80/11 si C-142/11 (cu referire la art.167, art.168 lit.a), art.178 lit.a), art.220 pct.1 şi art.226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată); Hotărârea din 6 septembrie 2012, pronunţată în cauza Gabor Toth (C-324/11); Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05); Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl, C-90/02.

Totodată, Curtea a avut în vedere şi principiul neutralităţii TVA, în sensul în care ea nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere, în speţă, constatându-se că nu se poate pune problema ca dreptul de deducere invocat de reclamantă să rezulte dintr-o practică abuzivă, fiind evident că a realizat activităţi cu conţinut economic, respectiv că a achiziţionat bunul care era necesar în vederea realizării obiectului său de activitate.

În ceea ce priveşte taxa pe valoarea adăugată în sumă de 1.817.046 lei, instanţa a apreciat că este învestită să se pronunţe dacă SC BT SA avea obligaţia colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri de capital ce au făcut obiectul unor contracte de leasing financiar reziliate, în condiţiile în care aceste bunuri nu au mai fost recuperate de la utilizatori, prin actul de control statuându-se în sensul în care ele intră în categoria bunurilor lipsă din gestiune, fiind asimilate livrărilor efectuate cu plată.

Din analiza documentaţiei prezentate, s-a reţinut că societatea a reziliat, în perioada noiembrie 2007 – iunie 2010, un număr de 161 contracte de leasing încheiate cu persoane fizice sau juridice, fără a intra în posesia bunurilor care au făcut obiectul respectivelor contracte şi fără a emite autofactură pentru valoarea rămasă de recuperat a acelor bunuri.

Având în vedere aceste aspecte, organele fiscale au dispus în sensul că SC BT SA avea obligaţia, ca la expirarea termenului

limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, să aplice prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal privind livrarea către sine şi să emită o autofactură, potrivit dispoziţiilor art.155 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, şi ale pct.70 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările şi completările ulterioare.

Raportat la dispoziţiile invocate de organul fiscal – art.128 alin.(4) lit.d) şi alin.(8) lit.c) din Codul Fiscal şi ale pct.6 (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 şi având în vedere faptul că, prin O.G. nr. 15/2012, au fost abrogate începând cu 1 ianuarie 2013 dispoziţiile art.128 alin.(4) lit.d) menţionate, Curtea de apel a reţinut că este nelegală decizia organelor de inspecţie fiscală de a stabili sume suplimentare pe motiv că bunurile nerecuperate sunt lipsă în gestiunea societăţii, întrucât este împotriva principiilor juridice şi economice cu privire la operaţiunile de leasing, fiind în aceeaşi măsură contrare prevederilor Directivei privind TVA şi a principiilor europene în materie de TVA. În acest sens, instanţa a reţinut că interpretarea corecta a prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal este că se impune colectarea TVA numai în situaţiile în care bunurile ar fi fost înregistrate în gestiunea societăţii şi ulterior intervine o pierdere ireversibilă a lor, respectiv lipsesc fizic, nu se mai pot identifica, au fost pierdute sau distruse din culpa SC BT SA.

Or, în cazul de faţă nu numai că bunurile nu au fost niciodată înregistrate în gestiunea reclamantei, dar în aceeaşi măsură lipseşte însăşi pierderea ireversibilă a bunurilor ce fac obiectul contractului de leasing întrucât acestea există în gestiunea utilizatorilor, devenind incidente considerentele expuse anterior, în ceea ce priveşte obligativitatea înregistrării în patrimoniul utilizatorilor a bunurilor

primite în leasing.

În cazul rezilierii contractelor de leasing, intenţia societăţii a fost de a recupera bunurile şi de a le folosi în continuare pentru desfăşurarea de operaţiuni impozabile, ca parte a activităţii economice a societăţii şi este neîntemeiat ca bunurile nerecuperate să fie asimilate pentru finanţator unei livrări către sine. Instanţa a avut în vedere prevederile art.16 şi art.64 din Directiva 112/CE/2006 privind TVA, jurisprudenţa CJUE (C-435/03 British American Tobacco International Ltd) şi principiul neutralităţii fiscale.

Curtea de apel a considerat a fi lipsite de relevanţă apărările pârâtei referitoare la punctul de vedere al Direcţiei de legislaţie în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanţelor Publice exprimat pentru o speţă similară, prin adresa nr.431119/24.01.2011 şi la posibilitatea reclamantei de a anula livrarea către sine, în ipoteza în care, în urma procedurii de recuperare, va reintra în posesia bunurilor, din moment ce s-a dovedit că, printr-o greşita apreciere asupra circumstanţelor edificare ale cauzei, autoritatea parata a făcut o incadrare profund eronata a situaţiei de fapt fiscale in temeiul de drept indicat.

Constatând că reclamanta a achitat deja suma în litigiu, iar prin anularea actelor contestate dispare temeiul juridic care a justificat o astfel de plată, se va dispune şi restituirea către reclamantă a sumei de 2.965.241 lei .

Referitor la capătul de cerere privind acordarea despăgubirilor în cuantum de 539.673,86 lei, reprezentând daune materiale, instanţa a reţinut că prejudiciul susceptibil de reparare trebuie să fie cert, determinat şi să nu fi fost încă reparat. Curtea de apel a reţinut că, de principiu, în sensul celor statuate anterior, SC BT SA a suferit un prejudiciu material, întrucât suma indisponibilizată pentru achitarea creanţei bugetare nu a mai putut fi utilizată în activitatea societăţii sau pentru investiţii, însă reclamanta

nu a depus documentele relevante în dovedirea pretenţiilor. Ca atare, instanţa a constatat că prejudiciul invocat nu este unul cert, petenta nedepunând dovezi pe baza cărora să se poată aprecia că acesta este sigur, atât în privinţa existenţei, cât şi în privinţa posibilităţii de evaluare.

Cu referire la solicitarea subsidiară, privind obligarea pârâtei la plata dobânzilor de întârziere, instanţa a reţinut că, potrivit art.124 din Codul de procedură fiscală, o asemenea cerere se soluţionează de către organul fiscal competent, în conformitate cu Ordinul ministrului finanţelor publice nr.1899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire şi de rambursare a sumelor de la buget, precum şi de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depăşirea termenului legal, care instituie o procedură administrativă, ce se finalizează prin emiterea unor acte administrativ-fiscale, care, la rândul lor, pot fi contestate conform art.205 şi urm. din O.G. nr. 92/2003, iar acordarea dobânzii se dispune doar în cazul în care contribuabilul nu are obligaţii fiscale restante şi nu a solicitat compensarea cu obligaţii fiscale viitoare.

Calea de atac exercitată

Împotriva sentinţei civile nr.886 din 16 noiembrie 2012 a Curţii de Apel Cluj – Secţia a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal, a declarat recurs pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, invocând dispoziţiile art. 304 pct.9 şi 304^1 Cod procedură civilă.

Recurenta a combătut soluţia fondului sub următoarele aspecte:

1.-au fost greşit aplicate dispoziţiile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că s-a reţinut greşit că societatea a dovedit că utilajul constând în pompa de beton tip S P 114 a fost achiziţionat în scopul operaţiunilor sale taxabile; nu s-a

avut în vedere că formalităţile privind certificarea autenticităţii bunului mobil menţionat la RAR, în vederea omologării şi înmatriculării nu au fost efectuate iar reclamanta însăşi, în urma investigaţiilor desfăşurate, a constatat frauda comisă de SC R SRL şi SC G SRL; a fost ignorată jurisprudenţa europeană în materie, fiind invocat paragraful 23 din hotărârea pronunţată în cazul Inzo (C-110/94) care trimite la paragraful 24 din hotărârea pronunţată în cazul Rompelman (C-268/83) potrivit cărora persoana care solicită deducerea TVA trebuie să demonstreze că sunt îndeplinite toate condiţiile legale pentru acordarea deducerii.

*.2.-nu s-au avut în vedere dispoziţiile fiscale care reglementează efectele rezilierii contractelor de leasing financiar;*cum reclamanta nu a reintrat în posesia bunurilor date în leasing, conform art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal coroborat cu pct.6 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a acestuia, bunurile fiind considerate lipsă în gestiune, trebuia reţinut că operaţiunea reprezintă o livrare către sine, în conformitate cu art. 125^1 alin.(1) pct.16 din Codul fiscal cu consecinţa obligaţiei de a emite autofactura până cel mai târziu în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a luat naştere faptul generator al taxei; cum reclamanta nu a procedat astfel, pe lângă TVA în sumă de 1.817.046 lei s-au calculat şi majorările de întârziere aferente, de 940.951 lei.

Apărările intimatei S.C. BT S.A.

Prin concluziile scrie depuse în şedinţa de dezbateri asupra recursului, intimata a solicitat respingerea recursului ca nefondat.

Răspunzând la criticile formulate de recurentă, intimata a arătat că în speţă nu se pune problema unei „neluări în calcul a legislaţiei în materie”, ci a unei interpretări diferite a acesteia de către instanţa de judecată.

Referitor la utilajul achiziţionat de la S.C. R S.R.L., intimata a reiterat principalele argumente ale fondului, insistând îndeosebi asupra jurisprudenţei CJUE care leagă acordarea dreptului de deducere a TVA de *intenţia* de a utiliza bunul pentru desfăşurarea operaţiunilor taxabile iar nu derularea efectivă a unor operaţiuni care să dea drept de deducere.

Şi în privinţa motivului de recurs care combate rezolvarea curţii de apel referitoare la valoarea rămasă de facturat, aferentă contractelor de leasing financiar reziliate, intimata reiterează argumentaţia cuprinsă în sentinţă, accentuând faptul că bunurile nerecuperate nu pot fi tratate ca fiind „livrate”; contractul, odată reziliat, nu poate da naştere niciunei prestări de servicii în ceea ce priveşte plăţile financiare neachitate şi, prin urmare, nu poate fi colectată TVA.

Considerentele Înaltei Curţi asupra recursului

Examinând sentinţa atacată prin prisma motivelor de recurs, a apărărilor din concluziile scrise, cât şi sub toate aspectele aşa cum permit dispoziţiile art. 304^1 Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursul este nefondat sub toate aspectele.

După cum rezultă din prezentarea obiectului cauzei de la pct.1 al acestor considerente, intimata-reclamantă S.C.BT S.A. a supus controlului de legalitate actele administrativ fiscale prin care recurenta– pârâtă Agenţia Naţională de Administrare Fiscală a stabilit în sarcina sa obligaţii fiscale suplimentare de plată în cuantum de 2.965.241 lei, reprezentând TVA şi majorări de întârziere aferente.

În esenţă, verificând activitatea SC BT S.A. pe perioada 1 noiembrie 2007 – 30 iunie 2011, organele fiscale au identificat două operaţiuni al căror tratament fiscal a fost reconsiderat, respectiv:

- a fost anulat dreptul de deducere a TVA în sumă de 207.244 lei, aferentă achiziţiei unui utilaj pentru care furnizorul, persoană impozabilă, neînregistrată în scopuri de TVA potrivit art. 153 din Codul fiscal, a emis factură cu TVA, achitată integral de SC BT S.A. în calitate de cumpărător;
- s-a stabilit obligaţia de a colecta TVA suplimentară de 1.817.046 lei, pentru valoarea rămasă de facturat aferentă contractelor de leasing financiar pentru bunurile mobile nerecuperate odată cu rezilierea acestor contracte.

Curtea de apel a analizat judicios cele două categorii de operaţiuni juridice din perspectiva efectelor fiscale în privinţa TVA, adoptând o concluzie corectă, însuşită de instanţa de control judiciar.

Reevaluând ansamblul probator administrat în cauză pentru a răspunde punctual la criticile formulate de recurentă, Înalta Curte reţine următoarele:

Referitor la anularea dreptului de deducere a TVA aferentă unui utilaj industrial

La data de la 24 octombrie 2007, SC R SRL, în calitate de furnizor şi SC BT S.A. în calitate de cumpărător, au încheiat contractul de vânzare –cumpărare nr. 1556/2007 având ca obiect vânzarea unei pompe de beton model S P114. La rândul său SC BT S.A. în calitate de finanţator a încheiat la data de 19 octombrie 2007 cu SC G SRL, în calitate de utilizator, contractul de leasing financiar nr. 10194 LE/2007 prin care s-a acordat acesteia din urmă posesia şi folosinţa utilajului, întocmindu-se totodată un proces verbal de predare-primire între SC R SRL, în calitate de furnizor şi SC G SRL 2004 SRL, în calitate de utilizator.

SC R SRL a emis factura nr. 543781/19 noiembrie 2007 în valoare de 1.090.756, pentru care TVA de 207.244 lei a fost

dedusă prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2007.

Organul de soluţionare a contestaţiei fiscale şi-a argumentat soluţia administrativă dintr-o dublă perspectivă: a considerat că în lipsa îndeplinirii formalităţilor de omologare, înmatriculare şi înregistrare a utilajului în listele de inventariere nu s-a dovedit realitatea operaţiunii şi, în plus, furnizorul nefiind înregistrat ca plătitor de TVA s-a comis o fraudă, concluzionându-se în sensul că nu s-a demonstrat îndeplinirea tuturor condiţiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere.

În cuprinsul art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în forma aplicabilă la data derulării operaţiunilor, referitor la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se arată că:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achiziţiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operaţiuni:

a) operaţiuni taxabile”.

Totodată, în ceea ce priveşte condiţiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007. Potrivit alin.(1) lit.a) al acestui articol :

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiţii:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să deţină o factură care să cuprindă informaţiile prevăzute la

art. 155 alin. (5)”.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, *dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operaţiunilor taxabile*, pentru exercitarea acestui drept, persoana impozabilă având obligaţia să deţină o factură care să cuprindă informaţiile prevăzute la art. 155 alin (5) din legea fiscală. Astfel, după cum bine a reţinut judecătorul fondului, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, rezultă că acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiţionată de îndeplinirea atât a cerinţelor de fond cât şi a celor de formă, primele vizând însăşi existenţa dreptului de deducere, iar celelalte condiţiile de exercitare a acestuia.

Contestând *realitatea* operaţiunilor, de fapt recurenta nu neagă că intimata-reclamantă a dobândit dreptul de proprietate asupra utilajului în discuţie şi că apoi a transmis folosinţa acestuia utilizatorului SC G SRL; cu alte cuvinte, recurenta nu pune în discuţie „sinceritatea” operaţiunilor juridice enumerate anterior.

Întregul raţionament al fiscului s-a construit în jurul constatării că, din cauza unei presupuse fraude comise de furnizorul intimatei, în complicitate cu utilizatorul SC G SRL, anchetată de DIICOT, operaţiunea de leasing financiar încheiată cu acesta din urmă nu a generat, în final, operaţiuni care să dea drept de deducere.

Or, câtă vreme în sarcina intimatei nu s-a reţinut nici un fel de implicare în fraudă, dimpotrivă, aceasta a sesizat organele de anchetă penală în momentul în care a observat primele indicii formându-se dosarul penal nr. 88/D/P/2008, nu i se poate refuza dreptul de a deduce TVA aferentă operaţiunii, chiar dacă nu a mai obţinut venituri din contractul de leasing financiar.

În acord cu prima instanţă, Înalta Curte reţine că intenţia SC BT S.A. de a desfăşura operaţiuni taxabile cu echipamentul în discuţie rezultă cu evidenţă din încheierea contractului de leasing şi din predarea bunului către utilizator, aceste activităţi reprezentând obiectul său principal de activitate, ca instituţie financiară nebancară.

Întreaga jurisprudenţă CJUE citată de instanţa de fond în considerentele sentinţei, indicată la pct. 2 al acestor considerente, conduce la concluzia că nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pe motiv că emitentul unei facturi a săvârşit nereguli,fără ca autoritatea fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă ştia sau ar fi trebuit să ştie că operaţiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii respective sau de un alt operator din amonte.

În acest context, contrar susţinerilor recurentei, intimata trebuia să dovedească îndeplinirea condiţiilor de formă şi de fond pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, ceea ce aceasta a demonstrat, fiind în sarcina fiscului să probeze implicarea sa în fraudă ori caracterul pur formal al operaţiunii (lipsa unei baze economice reale).

Or, cum s-a arătat, nu există nici un element care să susţină o atare abordare.

De altfel, invocarea de către recurenta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală în susţinerea acestui motiv de recurs a hotărârii pronunţate de Curtea de Justiţie a Comunităţilor Europene în cauza C-110/94 dintre Inzo şi Belgia este lipsită de consistenţă pentru că, răspunzând întrebărilor preliminare formulate de instanţa belgiană, curtea a statuat exact în sensul celor afirmate anterior, respectiv că dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică planificată nu a generat operaţiuni care să dea

drept de deducere.

În fine, toate celelalte aspecte invocate în susţinerea acestui motiv de recurs sunt nerelevante.

Împrejurarea că utilajul industrial nu a fost omologat şi înmatriculat conform OMAI nr. 1501/2006 privind procedura înmatriculării, înregistrării, radierii şi eliberării autorizaţiei de circulaţie provizorie sau pentru probe a vehiculelor , ori faptul că nu a fost inventariat ca mijloc fix în patrimoniul SC BT S.A. nu pot avea vreo consecinţă juridică asupra dreptului de proprietate dobândit de intimată în temeiul facturii şi al contractului de vânzare-cumpărare indicate în partea introductivă a acestor considerente.

În plus, intimata a demonstrat că tocmai din cauza furnizorului utilajului nu au putut fi efectuate formalităţile enumerate, acesta refuzând să-i prezinte documentele necesare, deşi i-au fost solicitate, ceea ce a condus la sesizarea DIICOT *Referitor la TVA calculată pentru valoarea nefacturată, aferentă contractelor de leasing financiar reziliate*

Autorităţile fiscale au reţinut că intimata a reziliat în perioada noiembrie 2007- iunie 2010 nu număr de 161 contracte de leasing încheiate cu persoane fizice şi juridice, fără a intra în posesia bunurilor care au făcut obiectul respectivelor contracte şi fără a emite autofactură pentru valoarea rămasă de recuperat.

În esenţă, fiscul a considerat că bunurile nerecuperate reprezintă lipsă din gestiune care, din perspectiva TVA, a fost asimilată cu o „*livrare către sine*”, cu consecinţa obligativităţii colectării TVA pentru acele rate de leasing care urmau să fie facturate, în situaţia în care contractele de leasing nu ar fi încetat înainte de termen, din cauza nerespectării de către utilizatori a condiţiilor

contractuale.

Această abordare a stării de fapt fiscale, s-a realizat prin prisma art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal şi, mai ales, a pct.6 (6) din Normele metodologice de aplicare a acestuia, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările şi completările ulterioare.

Raportat la acest cadru normativ, indicat în actele administrativ fiscale atacate, prima instanţă a stabilit cu temei că dispoziţiile din normele metodologice – care reglementează în concret situaţia bunurilor mobile corporale din contractele de leasing financiar care se reziliază, considerându-le *„lipsă din gestiunea locatorului/finanţatorului”* 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) lit.d) din Codul fiscal nu conţine 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, intimata a acţionat consecvent pentru recuperarea bunurilor mobile, inclusiv pe calea procedurilor de executare silită, însă demersurile sale au fost obstaculate de practica unor utilizatori care prin diverse mijloace au tergiversat restituirea. Această stare de fapt a împiedicat-o pe intimată să obţină venituri de pe urma bunurilor respective şi, în plus, a înregistrat costuri importante aferente procedurilor de recuperare.

În acest context, corect punctat de judecătorul fondului, este nejustificat procedeul fiscului de a stabili în sarcina intimatei TVA în cuantum de 1.817.046 lei, deşi SC BT S.A. nu

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

Distinct de această argumentaţie axată pe reglementările naţionale în vigoare la momentul derulării operaţiunilor analizate, este 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 naţional a fost generată de declanşarea procedurii de infringement de către Comisia Europeană la adresa României pentru modul în care au fost transpuse în legislaţia naţională prevederile art. 16 şi 18 din Directiva a 6-a privind TVA, instituţia europeană reţinând că *„nu poate avea loc nicio prestare de servicii în ceea ce priveşte plăţile financiare neachitate şi (…) nu poate fi colectată TVA pentru ratele ulterioare rezilierii contractelor de leasing”*.

În fine, jurisprudenţa invocată de curtea de apel la acest punct, deşi vizează cazul furtului de bunuri, este pertinentă din perspectiva inexistenţei obligaţiei de a colecta TVA, situaţia utilizatorului care deţine în mod abuziv posesia bunului, fiind similară din perspectivă fiscală.