

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

Decizia nr.1296

Dosar nr.464/57/2009

**Ședința publică de la 5 martie 2010**

Președinte: X	- Judecător
X	- Judecător
X	- Judecător
X	- Magistrat asistent

S-a luat în examinare recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului X nume propriu și pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr.142 din 10 iunie 2009 a Curții de Apel X -Secția de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal, s-au prezentat recurenta-pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului X- Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilierul juridic delegat X și intimata-reclamantă S.C."X"SA, prin avocatul ales X.

Procedura completă.

După prezentarea referatului cauzei, instanța constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul părților asupra cererii de recurs.

Pentru recurenta-pârâtă, consilierul juridic solicită admiterea recursului, modificarea sentinței atacate, în sensul respingerii acțiunii ca neîntemeiată.

Pentru intima ta-reclamantă S.C X SA, apărătorul solicită respingerea recursului ca nefondat, susținând, în esență, că motivele de recurs nu vizează aspecte de netemeinicie și nelegalitate ale sentinței atacate, nu critică nici în fapt si nici în drept soluția și considerentele deciziei și se poate observa că instanța de fond a reținut în mod legal și întemeiat că din actele dosarului și din considerentele deciziei nr.X/2009 rezultă că temeiul de drept invocat de către pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice X pentru emiterea deciziei nr.X/2006, respectiv art.II Cod fiscal, este neîntemeiat, astfel încât decizia și actele subsecvente sunt nelegale.

Înalta Curte, în baza art.150 și art.256 Cod procedură civilă, reține cauza spre soluționare.

## ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

### **I.Circumstanțele cauzei**

*1.Obiectul acțiunii și procedura derulată în fața primei instanțe*

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel Alba-Iulia, reclamanta S.C."X "SA X a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice X, desființarea în parte a deciziei de impunere nr.X din 13 X 2006 referitor la suma de X lei și a actelor subsecvente ce au avut ca temei această decizie și tipul de obligație fiscală cu privire la ... prin decizia nr.X din 15 X 2006 s-a dispus suspendarea soluționării contestației pe cale administrativă, urmare a sesizării adresate organelor de urmărire penală de către Direcția Generală a Finanțelor Publice X pentru partea din decizia de impunere nr.X/2006 - decizia nr.X din 15 X 2006 soluționând contestația în sensul admiterii ei pentru unele obligații suplimentare și în sensul respingerii pentru alte obligații suplimentare și care au fost achitate.

A mai solicitat desființarea deciziei nr.X din 25 X 2009 privind soluționarea contestației împotriva deciziei de impunere nr.X din 13 X 2006 pronunțată în urma reluării procedurii de soluționare a contestației după încetarea cauzei care a determinat suspendarea acesteia și în consecință desființarea dispoziției de măsuri nr.X/2006, adoptată în baza deciziei de impunere nr.X din 13 iunie 2006 precum și a tuturor actelor care au stat la baza emiterii acesteia și Raportul de inspecție fiscală cu consecința exonerării de la aducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse, precum și exonerarea de la plata sumelor imputate și apreciate în urma inspecției fiscale ca obligații suplimentare.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că împotriva actelor de control fiscal și a deciziei de impunere a formulat contestație, ce a fost soluționată parțial prin decizia nr.X din 15 decembrie 2006, însă pentru suma de X lei reprezentând TVA suplimentar, X lei, X lei dobânzi și X lei penalități aferente acestei sume. Soluționarea contestației s-a suspendat, urmare a sesizării

organelor de urmărire penală, cu privire la dobândirea unor schimbătoare de căldură, operațiune în legătură cu care s-a dedus suma menționată cu titlu TVA. Suspendarea a durat până la 6 X 2009, dată la care s-a finalizat definitiv și irevocabil sesizarea adresată de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice X organelor de urmărire penală. Ulterior, soluționarea contestației a fost reluată și s-a pronunțat decizia nr.X din 25 martie 2009, prin care s-a respins ca neîntemeiată contestația.

Reclamanta mai arată că actele fiscale sunt nelegale și netemeinice referitor la suma de X lei, stabilită ca obligație de plată suplimentară, din care, TVA suplimentar X lei, pe care societatea l-a dedus corect din facturile emise de către S.C."X" SRL, suma izvorând din operațiunea economică aferentă contractului nr.X/2005 și a facturilor emise în derularea acestuia.

Astfel, organele fiscale au încadrat situația de fapt la art.II din Codul fiscal, încălcând grav principiul libertății contractuale și al forței obligatorii a contractului statuat de art.969 Cod civil.

Prin întâmpinare, pârâtele au solicitat: respingerea acțiunii ca neîntemeiată, întrucât societatea nu a pus în funcțiune nici unul din cele 4 schimbătoare de căldură achiziționate în anul 2005, ceea ce demonstrează că nu se justifică utilizarea acestor bunuri în scopul prevăzut de art.145 alin.(3) din Codul fiscal astfel că nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziționării schimbătoarelor de căldură.

#### *.Hotărârea primei instanțe*

Prin sentința nr.X din 10 iunie 2009, Curtea de Apel X a admis acțiunea reclamantei S.C."X"SA X, a desființat în parte Decizia de impunere nr.X din 13 iunie 2006 și actele subsecvente cu privire la suma de X lei emisă de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice X, a desființat Decizia nr.X din 25 martie 2009 emisă de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală- Direcția de Soluționare a Contestațiilor, a anulat Dispoziția de Măsuri nr.X/2006 și a exonerat reclamanta de la aducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse și de la plata sumelor imputate cu titlu de obligații suplimentare.

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a reținut că împotriva deciziei de impunere nr.X/2009 prin care s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X lei (X TVA, X lei dobânzi/majorări de întârziere TVA, X lei penalități de întârziere TVA, X lei impozit pe profit, X dobânzi/majorări de întârziere impozit pe profit și X lei penalități întârziere impozit pe profit) și a actelor subsecvente,

reclamanta a formulat contestație, iar prin Decizia nr.X din 15 X 2006 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a dispus:

- respingerea ca neîntemeiată a contestației referitoare la suma de X lei (TVA impozit pe profit, dobânzi și penalități aferente);

- desființarea deciziei de impunere nr.X/2006 pentru suma totală de X lei (impozit pe profit, majorări de întârziere și penalități) și reanalizarea situației de fapt pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă;

- respingerea ca neîntemeiată a contestației referitoare la suma de X lei (majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit);

- suspendarea soluționării contestației referitoare la suma de X lei (X lei TVA, X lei majorări de întârziere și X lei plăți aferente TVA), urmând ca procedur administrativă să fie reluată după finalizarea cercetărilor penale.

Prin decizia nr.X din 25 martie 2009 s-a respins contestația referitoare la suma de x lei, cu motivarea că, de si este întemeiat argumentul în sensul neaplicabilității dispozițiilor srt.II din Codul fiscal, reținute a temei de către organele de control, din punct de vedere al dreptului de deducere TVA, societatea reclamantă nu justifică utilizarea bunurilor achiziționate prin contractul nr.2752/2005 în scopul prevăzut la ar.145 alin.(3) Cod fiscal, cele patru schimbătoare de căldură din grafitoplast refiind puse în prezent în funcțiune, astfel că reclamanta nu beneficiază de dreptul de deducere TVA iar dobânzile și penalitățile în sarcina reclamantei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Astfel, instanța de fond a constatat că temeiul de drept invocat de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice x pentru emiterea deciziei nr.x/2006, respectiv art.II Cod fiscal, este neîntemeiat, astfel că sub acest aspect decizia și ... subsecvente sunt nelegale.

Nici aplicarea prevederilor art.145 alin.(3) Cod fiscal reținută de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală prin decizia atacată nr.X/2009, nu se justifică, din moment ce contestația fiind suspendată, ca urmare a sesizării penale, reclamanta a fost nevoită să sisteze instalarea și punerea în funcțiune a schimbătoarelor de căldură, motiv pentru care nu a solicitat rezilierea contractul cu S.C X"SRL ci a solicitat numai daune de întârziere, întrucât intenția era de a le folosi ulterior.

A apreciat instanța că investiția se justifică si nu s-a făcut dovada comiterii unei infracțiuni în legătură cu aceasta, iar

contractul de vânzare-cumpărare s-a încheiat formal pentru justificarea deducerii TVA, aplicarea în cauză a prevederilor art.145 alin.3 Cod fiscal nu se justifică.

### *3.Exercitarea căii de atac a recursului*

împotriva sentinței menționate a declarat recurs pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice X, în nume propriu și pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală, solicitând modificarea ei în sensul respingerii acțiunii, pentru motiv e pe care le-a încadrat în prevederile art.304 pct.(8) și (9) Cod procedură civilă.

în motivarea căii de atac, recurenta -pârâtă a făcut o expunere a stării de fapt fiscale generate ca urmare a achiziționării utilajelor în discuție și a arătat că schimbătoarele de căldură pentru care contribuabilul a solicitat deducerea TVA nu au fost puse încă în funcțiune, astfel că au fost pe deplin aplicabile prevederile art.11 alin.1) din Codul fiscal, potrivit cărora la stabilirea unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul său economic, precum și prevederile art.66 alin.(1) și (2) din Codul de procedură fiscală, în temeiul cărora organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată în raport cu prețul de piață al tranzacției.

### *.Apărările intimatei-reclamante*

Prin întâmpinarea depusă la dosar, intimata-pârâtă a solicitat respingerea recursului ca nefondat, arătând că motivele de recurs formulate de D.G.F.P. X se rezumă la aplicarea art.11 din Codul fiscal, deși prin decizia nr.X/2009, Agenția Națională de Administrare Fiscală a dat eficiență argumentelor invocate în contestația administrativă formulată de S.C"X" SA și a reținut că textul de lege menționat se aplică numai în cazul persoanelor afiliate și nu este sub nicio formă incident în speță.

A arătat, de asemenea, că prin sentința Curții de apel s-a reținut aplicarea greșită de către Agenția Națională de Administrare Fiscală a prevederilor art.145 alin.(3) din Codul fiscal, dar motivarea căii de atac nu cuprinde nicio critică referitoare la acest aspect.

în fine, a arătat că realitatea operațiunii comerciale de achiziționare a celor patru schimbătoare de căldură este dovedită și prin procesul-verbal de recepție a lucrărilor privind punerea în funcție a instalației de încălzit, pe care l-a anexat întâmpinării.

### **II Considerentele înaltei Curți asupra recursului**

Examinând cauza prin prisma motivelor invocate de recurenta-pârâtă și a prevederilor art.304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, înalta Curte constată că recursul nu este fondat.

### *1. Argumente de fapt și de drept relevante*

Actele administrativ-fiscale supuse controlului de legalitate al instanței de contencios administrativ în temeiul art.218 Cod procedură fiscală sunt decizia de impunere nr.X din 13 iunie 2006 și actele subsecvente acesteia, cu privire la suma de X lei reprezentând TVA suplimentară și debite accesorii aderente, precum și decizia nr.X din 25 martie 2009 privind soluționarea contestației împotriva deciziei de impunere, dispoziția de măsuri nr.X/2006 adoptată în baza deciziei de impunere nr.X din 13 iunie 2006 și a tuturor actelor care au stat la baza emiterii acestora.

Problema de drept supusă analizei este aceea e deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferente achiziționării de la S.C X "SRL X a patru schimbătoare de căldură din grafi toplast cu țevi de grafit, cu facturile nr.X din 29 iunie 2005, în valoare de X lei, pentru care a fost dedusă TVA în sumă de X lei și factura nr.X din 27 iulie 2005, cu aceleași valori.

în esență, Activitatea de Control Fiscal X, care a întocmit raportul de inspecție fiscală, a reținut că utilajele nu au fost puse în funcțiune, astfel că tranzacția respectivă nu are un conținut economic real, în sensul art.11 alin.(1) din Codul fiscal, TVA fiind dedusă nelegal, motiv pentru care au procedat la estimarea bazei de importare potrivit alineatului 2 al aceluiași articol.

Articolul 11 din Codul fiscal a fost reținut ca temei de drept și în decizia de impunere nr.X din 13 iunie 2006 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice X, care a adăugat și prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal.

Aplicarea în cauză a prevederilor art.11 din Codul fiscal a fost însă înlăturată de Agenția Națională de Administrare Fiscală prin decizia nr.X din 25 martie 2009 privind soluționarea contestației administrative formulate de S.C.X SA X, care a reținut, ca temei al nedeductibilității taxei pe valoarea adăugată neîndeplinirea condițiilor prevăzute de art.145 al n.(3) lit.a) din Codul fiscal, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor (punctul III.1 din decizie).

Prin urmare, invocarea din nou, în recurs, a prevederilor art.11 din Codul fiscal contrazice soluția adoptată de autoritatea fiscală competentă în procedura administrativă de contestare a titlului de creanță și excede limitelor controlului de legalitate? cu care a fost investită Curtea de apel.

în ceea ce privește aplicarea art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, potrivit căruia:

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă”, înalta Curte constată că soluția instanței de fond este corectă.

Principalul argument pentru care autoritățile fiscale au considerat că operațiunea comercială de achiziționare a bunurilor în discuție nu a avut un conținut economic efectiv care să permită aplicarea regimului fiscal al deductibilității taxei pe valoarea adăugată a constat în aceea că schimbătoarele de căldură nu fuseseră încă puse în funcțiune până la data soluționării contestației administrative.

Așa cum a reținut și prima instanța, din probele cauzei a rezultat că bunurile se regăseau în patrimoniul intimătei-reclamante, motivele nepunerii lor în funcțiune rezidând, pe de o parte, în neîndeplinirea obligației asumate de vânzătoare în acest sens și, pe de altă parte, în starea de incertitudine în care s-a aflat intimata-reclamantă ca urmare a demersurilor efectuate de autoritățile fiscale, care au sesizat organele penale cu unele aspecte legate de proveniența celor 4 schimbătoare de căldură (cauză penală soluționată definitiv prin decizia penală nr.14/R/2009 a Tribunalului Hunedoara, cu scoaterea de sub urmărire penală a administratorilor S.C SA X) și au suspendat contestația administrativă în temeiul art.214 (fostul art.184) alin.(1) lit.a) din Codul de procedură fiscală.

Concluzia primei instanțe este întărită de înscrisul nou administrat în recurs conform art.305 Cod procedură civilă, constând în procesul - verbal de punere în funcțiune a punctului termic echipat cu patru schimbătoare de căldură nr.X din 18 X 2009, încheiat între S.C X SRL X și S.C.X SA X.

## **2. Temeiul legal al soluției pronunțate în recurs**

Având în vedere toate considerentele expuse, care converg către concluzia că nu există motive de modificare sau de casare a sentinței atacate, potrivit art.304 pct.8 și 9 Cod procedură civilă sau art.20 alin.(3) din Legea nr.554/2004, înalta Curte va respinge recursul ca nefondat, în temeiul art.312 alin.(1) Cod procedură civilă.

**PENTRU ACESTE MOTIVE**

**IN NUMELE LEGII  
DECIDE:**

Respinge recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului X în nume propriu și pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr.X din 10 iunie 2009 a Curții de Apel X -Secția de contencios administrativ și fiscal ca nefondat.

Irevocabilă.

**JUDECĂTOR,**

**JUDECĂTOR,**

**MAGISTRAT ASISTENT,**