

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

DECIZIA nr.7239

Dosar nr.1660/36/2009

**Ședința publică de la 12 noiembrie 2013**

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- Magistrat asistent

-----

S-au luat în examinare recursurile declarate de .X.și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva Sentinței nr. X din 19 decembrie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile în fond și susținerile părților au avut loc în ședința publică din data de 29 octombrie 2013, fiind consemnate în Încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când Înalta Curte, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea pentru astăzi, 12 noiembrie 2013, când a hotărât următoarele:

**ÎNALTA CURTE,**

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

*Circumstanțele cauzei.*

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal la 19.11.2009, având ca obiect contestație împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/2009 și a deciziei X/2009 prin care a fost soluționată contestația împotriva deciziei de impunere, reclamanta .X. SA .X., a solicitat anularea deciziei doar în privința sumei de .X.lei,

reprezentând impozit pe profit în sumă de .X.lei și .X.lei accesorii aferente și suma de .X.lei, reprezentând TVA și .X.lei accesorii TVA.

În motivarea cererii, reclamanta a susținut că, în ceea ce privește impozitul pe profit, reprezentând reducerea cu 10% pentru echipamentele tehnologice destinate realizării sistemului .X., a aplicat în mod corect și în conformitate cu prevederile legale deducerea din profitul impozabil a sumei de .X.lei, reprezentând cota de 10% din prețul de achiziție al echipamentelor tehnologice achiziționate în perioada 01.01.2001-19.04.2001, destinate realizării sistemului .X..

A mai arătat că nu este de acord cu interpretarea dată de organele fiscale, cu consecința nerecunoașterii reducerii sumei de .X.lei din impozitul pe profit.

Din interpretarea art. I, punctul 6, paragraful (4) din O.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit se desprinde concluzia că deducerea se acordă la achiziție.

Actul normativ menționat și nici un alt act normativ nu precizează că, pentru a beneficia de deducerea de 10% din prețul de achiziție al echipamentelor tehnologice, acestea trebuie menținute în exploatare și că trebuie să fie evidențiate în Anexa nr. 6 privind situația activelor imobilizate din bilanțul încheiat la 31.12.2001, așa cum se menționează la punctul 1.1., al doilea paragraf, din raportul de inspecție fiscală.

A arătat contestatoarea că beneficiază de prevederile O.G. nr. 117/1999, fapt pentru care contestă stabilirea ca bază impozabilă suplimentară a sumei de .X.lei, diferența de impozit stabilită suplimentar în sumă de .X.lei, precum și accesoriile corespunzătoare.

Tot în legătură cu impozitul pe profit, s-a contestat nerecunoașterea amortizării calculate pentru perioada 2002-2005 la liniile de cale ferată achiziționate de către .X.. de la .X., respectiv, baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de .X.lei, diferența de impozit stabilită suplimentar fiind în sumă de .X.lei și accesoriile corespunzătoare.

A susținut că, atât în raportul de inspecție inițial (.X./07.04.2008), cât și în raportul de inspecție fiscală urmare a

reverificării (.X./06.05.2009), consilierii fiscali au invocat, în mod greșit, faptul că aceste linii sunt bunuri aparținând domeniului public și că nu se supun amortizării, menționând art. 5 din Legea 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, fără să fie luate în considerare argumentele legale și documentele care justifică dreptul de a amortiza aceste bunuri.

Reclamanta a arătat că o investiție, din surse proprii, fie la bunurile publice preluate în baza contractului de concesiune, fie la un bun public nou, se înregistrează ca mijloc fix, se amortizează și, după recuperarea integrală a valorii pe calea amortizării, se include în inventarul bunurilor publice, astfel că a procedat în mod legal la amortizarea liniilor de cale ferată, deoarece aceste bunuri au fost achiziționate din surse proprii.

În ce privește impozitul pe profit reprezentând reducerea pentru profitul reinvestit aferent anului 2002, s-a arătat că această sumă a rezultat din nerecunoașterea de către ANAF a achiziției liniilor de cale ferată ca o investiție în active corporale amortizabile, fiind astfel anulat dreptul .X. de a beneficia de reducerea cu 50% a impozitului pe profit pentru profitul reinvestit.

Referitor la reducerea pentru profitul reinvestit, a solicitat a se constata faptul că .X. a aplicat corect prevederile Legii nr. 189/17.04.2001 coroborate cu prevederile O.G. nr. 64/2001, aprobată prin Legea nr. 769/29.12.2001, situație față de care ANAF a procedat în mod greșit la recalcularea reducerii impozitului pe profit, respectiv baza de .X., diferența de impozit stabilită suplimentar în suma de .X.lei, precum și accesoriile corespunzătoare.

Privitor la impozitul pe profit - venituri nefacturate - linii X, a precizat că .X. a contestat modalitatea de estimare inițială și contestă noua modalitate de estimare, din cadrul reverificării, a bazei impozabile în suma de .X.lei, reprezentând venituri nerealizate aferente liniilor de cale ferată achiziționate de la .X., impozitul pe profit estimat la .X.lei, precum și accesoriile corespunzătoare.

A arătat că liniile X sunt bunuri aparținând domeniului public și că, în conformitate cu Legea nr. 219/25.11.1998 privind regimul concesiunilor "Bunurile proprietate publica sunt

inalienabile. In condițiile legii, ele pot fi date în administrarea regiilor autonome ori instituțiilor publice sau pot fi concesionate ori închiriate." În consecință, pentru aceste linii X nu exista o piață activă, fapt pentru care își menține estimarea inițială a veniturilor prin aplicarea tarifului practicat de .X. în perioada respectiva.

În ce privește taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X.lei reprezentând TVA și .X.lei accesorii TVA, a susținut că estimarea inițială a veniturilor, prin aplicarea tarifului practicat de .X. în perioada respectiva și, în consecință, și calculul efectuat referitor la TVA datorat corespunzător acestor venituri, este una corectă și legală.

.X. a contestat baza impozabilă în suma de .X.lei estimată incorect, neîntemeiat și nelegal, accesoriile corespunzătoare în sumă de .X.lei, taxa pe valoarea adăugată în suma de .X.lei (.X.lei constatată în mod greșit de ANAF, din care se scade taxa pe valoare adăugată .X.lei calculată în mod legal și recunoscută/plătită de reclamantă) și accesoriile corespunzătoare în sumă de .X.lei.

Prin întâmpinare, A.N.A.F. a solicitat respingerea contestației ca neîntemeiată, susținând următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit în suma de .X.lei, la data la care reclamanta a dedus cota de 10%, echipamentul tehnologic achiziționat fusese vândut și scos din evidența contabilă, motiv pentru care nu poate beneficia de această facilitate, nemaexistând evidențiată baza la care să se aplice procentul de reducere.

De asemenea, a arătat că reclamanta nu beneficiază de reducerea profitului impozabil aferent exercițiului financiar 2001 cu suma de .X.lei, reprezentând 10% din prețul de achiziție a sistemului .X. în cuantum de .X.lei, întrucât acest sistem nu este evidențiat în anexa 6 privind situația activelor imobilizate din bilanțul încheiat la 31.12.2001.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X.lei, pârâta a precizat că reclamanta nu avea dreptul să calculeze și să înregistreze amortizare pentru activele corporale de natura liniilor de cale ferată, active corporale aflate în proprietatea publică a statului.

A menționat și faptul că prin sentința civilă nr. X/12.03.2004 pronunțată de Tribunalul .X., Secția comercială, sentință rămasă irevocabilă prin decizia nr. X/2006 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, s-a constatat nulitatea absolută a contractului de vânzare-cumpărare încheiat cu .X.SA, astfel că nu se poate accepta afirmația reclamantei potrivit căreia achiziționarea liniilor de cale ferată s-a făcut din surse proprii.

Privitor la impozitul pe profit în sumă de .X.lei, a arătat că, în raport de aspectele anterior menționate, reclamanta nu mai poate fi calificată ca un contribuabil care a utilizat profitul pentru investiție în activul dispozitiv de linii ferate și, pe cale de consecință, nu mai poate beneficia de reducerea impozitului pe profit prevăzută de pct.9 din Legea nr.189/2001 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X.lei, a arătat că reclamanta nu a înregistrat în perioada februarie 2002 - aprilie 2003 venituri din exploatarea liniilor de cale ferată, motiv pentru care cheltuielile înregistrate cu întreținerea și reparația respectivelor active corporale nu sunt deductibile fiscal.

În ceea ce privește suma de .X.lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, a învederat că, potrivit principiului de drept *accessorium sequitur principale*, ele sunt legal datorate de către reclamantă.

#### *Hotărârea instanței de fond*

Prin sentința nr. X din data de 19 decembrie 2011, Curtea de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, a admis în parte contestația formulată de reclamanta .X. SA, în contradictoriu cu pârâții Ministerul Finanțelor Publice - A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

A anulat în parte decizia nr. 93/2009 și decizia 279/2009 - emise de pârâte, în ceea ce privește impozitul pe profit - mai precis suma de .X.lei reprezentând reducerea impozitului cu 10% din valoarea de achiziție a echipamentelor tehnologice achiziționate în perioada 1.01.2001 - 19.04.2001; suma de .X.lei, reprezentând impozit pe profit stabilit prin nerecunoașterea amortizării calculate

pentru perioada 2002 – 2005 la liniile de cale ferată, precum și în ce privește accesoriile aferente acestor sume cu titlu de impozit pe profit și în ce privește TVA aferent, precum și accesorii TVA aferente, menținând restul dispozițiilor statuate prin actele administrative contestate.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut situația de fapt potrivit căreia contestatoarea a achiziționat în perioada ianuarie – martie 2001 o serie de echipamente tehnologice în valoare totală de .X.lei.

Din acestea, în luna iunie 2001, .X. a vândut către X .X. sistemul de dirijare și management informațional al traficului (X), care fusese achiziționat de contestatoare la valoarea de .X.lei.

În urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea contestatoare a aplicat nelegal reducerea profitului impozabil cu 10% din prețul de achiziție, deși echipamentul tehnologic nu se afla evidențiat în anexa 6 *Situația activelor imobilizate* a bilanțului încheiat la 31.12.2001.

În consecință, organul fiscal a statuat că baza de impunere pentru determinarea impozitului pe profit se impune a fi majorată cu suma de .X.lei, astfel că a fost stabilit un impozit pe profit în sumă de .X.lei, precum și accesoriile aferente.

Pornind de la scopul O.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, art. I, punctul 6, paragraf (4), anume cel de a stimula investițiile în active prin acordarea unei deduceri fiscale suplimentare la calculul impozitului pe profit, peste cea reprezentată de cheltuiala cu amortizarea contabilă normală a activelor respective achiziționate, Curtea a reținut că .X. S.A. a aplicat în mod corect și în conformitate cu prevederile legale la deducerea din profitul impozabil a sumei de .X.lei, reprezentând cota de 10% din prețul de achiziție al echipamentelor tehnologice achiziționate în perioada 01.01.2001-19.04.2001 destinate realizării sistemului .X., această deducere fiscală nefiind condiționată de existența activelor în contabilitatea societății ulterior aplicării deducerii fiscale suplimentare de 10%.

Faptul că aceste active nu se aflau în gestiunea societății la sfârșitul anului nu are nici o relevanță și nu oprește societatea de la a beneficia de facilitatea fiscală.

Referitor la suma de .X.lei, reprezentând de asemenea impozit pe profit stabilit de organele fiscale prin nerecunoașterea amortizării calculate pentru perioada 2002-2005 la liniile de cale ferată, s-a reținut de către prima instanță că, față de prevederile H.G. nr. 103/1999 și Ordinul Ministrului finanțelor publice nr. 555/2003 pentru modificarea și completarea Ordinului Ministrului finanțelor publice nr. 618/2002, precum și cele ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele fiscale nu au ținut cont de faptul că aceste linii de căi ferate au fost realizate din surse proprii, astfel că, la momentul când s-a făcut amortizarea, societatea a procedat în mod legal, întrucât, indiferent de regimul de drept public sau privat, aceste bunuri se impuneau a fi amortizate.

În acest context, .X. S.A. a procedat în mod corect și conform dispozițiilor legale în materie la momentul respectiv, la amortizarea calculată pentru perioada 2002-2005, la liniile de cale ferată achiziționate de către .X.. de la .X.. în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.X/2002.

În ceea ce privește celelalte sume contestate prin cererea de chemare în judecată, Curtea de apel a apreciat ca fiind relevante concluziile expertului contabil .X., ce a efectuat lucrarea de expertiză în mod judicios, argumentându-și temeinic punctele de vedere exprimate prin raportare la situația de fapt, precum și la dispozițiile legale aplicabile speței.

Referitor la dreptul de a beneficia de reducerea cu 50 % a impozitului pe profit pentru profitul reinvestit urmare a achiziției de căi ferate, instanța de fond a avut în vedere, de asemenea, concluziile expertului potrivit cărora efectele anulării contractului de vânzare-cumpărare sunt reprezentate de faptul că .X. S.A. nu poate fi considerată proprietara liniilor de cale ferată la data achiziției acestora și trebuie să le restituie X, recuperându-și suma de bani reprezentată de contravaloarea plăților efectuate cu ocazia achiziției.

Prin urmare, nu se poate vorbi despre o investiție în active imobilizate care să respecte prevederile O.U.G. nr. 70/1994 și, în concluzie, X. nu avea dreptul de a beneficia de reducerea cu 50% a impozitului pe profit pentru profitul reinvestit urmare achiziției liniilor de cale ferată, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.4162/2002.

De asemenea, analizând dispozițiile art. 7 din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, modificată și completată prin OUG 217/1999, instanța de fond a considerat că X., companie națională care are obligația repartizării profitului conform OG 64/2001 și a investit un profit de X lei dintr-un profit net de X RON, nu este îndreptățită să beneficieze de reducerea calculată în sumă de X lei.

A reținut instanța că ANAF a procedat în mod corect și legal la recalcularea impozitului pe profit, respectiv baza impozabilă de .X. lei și diferența de impozit stabilită suplimentar de .X.lei.

Referitor la critica contestatoarei privind stabilirea bazei de impunere pentru perioada februarie 2002 - aprilie 2003 la nivelul .X.lei, prin considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu inspecția și verificarea liniilor X și a cheltuielilor cu reparații capitale, judecătorul fondului a apreciat că aceasta este nefondată, întrucât din prevederile art. 7 și 9 alin (1) din Legea nr.414/2002, cheltuielile efectuate sunt considerate deductibile dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind deci necesar ca ele să aibă corespondent în veniturile obținute de contribuabil.

Or, în speță, contestatoarea nu a realizat în perioada indicată mai sus venituri din exploatarea liniilor de cale ferată, motiv pentru care cheltuielile înregistrate cu întreținerea și reparația respectivelor active corporale nu sunt deductibile fiscal.

Prin urmare, ANAF a procedat în mod corect și legal la estimarea, din cadrul reverificării, a bazei impozabile în sumă de .X.lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente liniilor de cale ferată achiziționate de la .X.S.A pentru perioada februarie 2002-aprilie 2003 și la estimarea impozitului pe profit la .X.lei, precum și accesoriile corespunzătoare.

În ceea ce privește TVA în cuantum de X lei, precum și suma de .X.lei accesorii TVA, în legătură cu impozitul pe profit - venituri nefacturate linii căi ferate, instanța de fond a reținut că nici această critică nu poate fi primită întrucât în perioada amintită mai sus societatea nu a înregistrat venituri din exploatarea liniilor de cale ferată motiv pentru care nu avea dreptul să evidențieze pentru aceeași perioadă cheltuieli legate de întreținere și reparația



respectivelor active corporale și nici să deducă TVA aferentă, acestea nefiind operațiuni taxabile .

Mai mult având în vedere că s-a constatat nulitatea absolută a contractului de vânzare-cumpărare, precum și efectele acestei nulități, s-a reținut că societatea contestatoare putea înregistra în evidențele sale doar veniturile și cheltuielile generate de bunurile pe care le deținea cu titlu legal în patrimoniu.

#### *Recursul*

Împotriva hotărârii instanței de fond au declarat recurs atât reclamanta .X. S.A. .X., cât și pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

*În motivarea cererii sale de recurs, reclamanta X. .X. a arătat în esență următoarele:*

- Instanța de fond în mod greșit și complet nefondat și neîntemeiat a luat în considerare susținerile expertului contabil X - menționată în mod eronat în motivarea hotărârii recurate "X" - conform căroră:

"X nu avea dreptul de a beneficia de reducere cu 50% a impozitului pe profit pentru profitul reinvestit urmare achiziției liniilor de cale ferată, în baza contractului de vânzare -cumpărare nr.X/2002."

Instanța de fond nu a luat în considerare concluzia din raportul expertului contabil X atunci când s-a pronunțat asupra dreptului X. de a beneficia de reducerea cu 50% a impozitului pe profit pentru profitul reinvestit urmare a achiziției de cai ferate deși concluzia expertului contabil X este în concordanță cu legislația aplicabilă la momentul achiziției liniilor de cale ferată.

- Legea 189/17.04.2001 la punctul 9 precizează "Impozitul pe profit se reduce cu 50% pentru profitul utilizat în anul fiscal curent pentru investiții în active corporale și necorporale, definite potrivit Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, destinate activităților pentru care contribuabilul este autorizat. Reducerea se calculează începând cu profitul realizat după data de 1 ianuarie 2001 ".

Actul normativ menționat și niciun alt act normativ în vigoare la data achiziției liniilor de cale ferată nu impune alte condiții pentru a se putea beneficia de facilitatea fiscală menționată.

Se arată că soluția instanței de fond de admitere a capătului de cerere privind amortizarea conduce implicit la dreptul de a beneficia de reducerea pentru profitul reinvestit.

În conformitate cu prevederile Legii nr. 189/17.04.2001 (Anexa 16 la contestația administrativă), punctul 9/ .X. S.A. a procedat în mod legal beneficiind de reducerea cu 50% a impozitului pe profit pentru profitul reinvestit atunci când a achiziționat, din surse proprii, liniile de cale ferată de la X., indiferent de regimul acestora: bun public sau bun privat al statului, acestea fiind bunuri amortizabile.

- Cu privire la respingerea sumei de .X.lei, motivarea instanței de judecată conform căreia „ANAF a procedat în mod corect și legal...” se apreciază ca fiind neîntemeiată și nefondată.

X. S.A. beneficiază de reducerea de X lei întrucât nu poate fi încălcată modalitatea de repartizare a profitului aprobată prin OG 64/2001 aprobată la rândul ei printr-o lege specială, Legea nr. 769/2001.

X S.A. nu poate fi penalizată ca nu a repartizat ca sursă de finanțare suma de X ron întrucât a trebuit să respecte repartizarea pe celelalte două destinații prevăzute de OG 64/2001 dividende către Ministerul Transporturilor și participarea salariaților la profit.

- Decizia X/04.03.2002 este în contradicție și nu poate avea prioritate în interpretare în raport cu prevederile OG 64/2001 aprobată prin Legea nr. 769/2001 care stabilește alte reguli de repartizare a profitului la companiile naționale nu poate fi contestat, faptul că .X. SA a reinvestit în cursul anului 2001 suma de X lei din profitul realizat în cursul anului, ca aplicarea prevederilor OG 64/2001 aprobată prin Legea nr. 769/29.12.2001 este obligatorie precum și faptul că Decizia 3/2002 nu prevede clauze de anulare a facilității fiscale în cazul în care suma reprezentând profitul reinvestit nu este repartizată ca sursă proprie de finanțare.

- ANAF a procedat în mod greșit la recalcularea reducerii impozitului pe profit, respectiv baza de .X., diferența de impozit

stabilită suplimentar în suma de .X.lei precum și accesoriile corespunzătoare.

- Cu privire la stabilirea bazei de impunere pentru perioada februarie 2002-aprilie 2003.

X S.A. a criticat modul în care au fost stabilite de către inspectorii fiscali veniturile nerealizate din perioada februarie 2002-aprilie 2003, această estimare fiind efectuată cu încălcarea art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală.

X S.A. a contestat modalitatea de estimare inițială și contestă noua modalitate de estimare, din cadrul reverificării, a bazei impozabile în suma de .X.lei, recunoscută în mod greșit de instanța de fond, suma ce reprezintă venituri nerealizate aferente liniilor de cale ferată achiziționate de la .X., impozitul pe profit estimat la .X.lei precum și accesoriile corespunzătoare.

În conformitate cu prevederile art. 67 din OG nr. 92/2003 privind codul de procedura fiscală la estimarea bazei de impunere "trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale."

Alineatul (2) al aceluiași articol precizează: "situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal."

Codul fiscal definește *prețul de piață* (la Art. 7, alin.(1), punctul 26.) ca fiind "suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același mod pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială."

- Recurența critică stabilirea bazei de impunere pentru perioada februarie 2002-aprilie 2003 la nivelul sumei de 408.664, prin considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu inspecția și verificarea liniilor X și a cheltuielilor cu reparațiile capitale.

Liniile X sunt bunuri aparținând domeniului public și, în conformitate cu Legea nr. 219/25.11.1998 privind regimul concesiunilor prevede la Art. 2, alin. (1): „Bunurile proprietate publică sunt inalienabile. În condițiile legii, ele pot fi date în administrarea regiilor autonome ori instituțiilor publice sau pot fi concesionate ori închiriate." În consecință pentru aceste linii X nu

exista o piața activa. Fapt pentru care se menține estimarea inițială a veniturilor prin aplicarea tarifului practicat de .X.in perioada respectivă.

Taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X.lei reprezentând TVA și X lei accesorii TVA.

Consideră recurenta că neînregistrarea veniturilor din exploatare sau înregistrarea unor venituri având la bază un contract nul absolut, determina tocmai imposibilitatea stabilirii bazei impozabile de X lei și nelegalitatea stabilirii TVA în cuantum de .X.lei și X lei accesorii.

Taxa pe valoare adăugată în sumă de .X.lei este strâns legată de modul în care au fost estimate veniturile nerealizate din perioada februarie 2002-aprilie 2003.

*În motivarea cererii sale de recurs, pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a arătat în esență următoarele:*

Este greșită soluția instanței de fond prin care aceasta a statuat ca intimata reclamanta poate beneficia de deducerea din profitul impozabil aferent exercițiului financiar a unei cote de 10% din prețul de achiziție a unor echipamente tehnologice în condițiile în care utilajul achiziționat în trimestrul I al anului 2001 a fost vândut în luna iunie 2001, iar exercițiul financiar este anul calendaristic.

Instanța de fond nu a avut în vedere prevederile legale în vigoare, respectiv :

Art. 1 pct.6 din OUG nr.217/1999 pentru modificarea O.G.nr.70/1994 privind impozitul pe profit : „Articolul 5 se completează cu alineatele 4 și 5 cu următorul cuprins (4) Contribuabilii care achiziționează începând cu data de 01 ianuarie 2000 echipamente tehnologice (mașini, utilaje , instalații de lucru) și mijloace de transport, cu excepția autoturismelor , beneficiază de o deducere, din profitul impozabil aferent exercițiului financiar, a unei cote de 10% din prețul de achiziție al acestora. Deducerea se calculează în luna în care se realizează achiziția, numai din punct de vedere fiscal, prin înscrierea la cheltuieli deductibile în declarația de impunere a sumelor respective. În situația în care se realizează pierderea, aceasta se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani"; art. 3 alin.1 din O.G.nr.70/1994, republicată, cu modificările și completările

ulterioare "Anul fiscal al fiecărui contribuabil este anul calendaristic;" H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit" Conform dispozițiilor alin.1 al art.3 anul fiscal începe la 1 ianuarie a fiecărui an și se sfârșește la data de 31 decembrie a aceluiași an"; art.6 din O.G nr.70/1994 , republicată, prevede ca rezultatul financiar lunar, cumulat de la începutul anului, se stabilește prin scăderea din veniturile impozabile a cheltuielilor deductibile, la sfârșitul anului fiscal, fiind stabilit rezultatul financiar al anului exercițiului încheiat și nu a ținut seama de faptul ca din analiza acestor prevederi rezulta că profitul impozabil aferent unui exercițiu financiar se diminuează cu suma reprezentând 10% din prețul de achiziție al echipamentelor tehnologice, calculată și înscrisă la cheltuieli deductibile în luna în care s-a realizat achiziția și nu la finele exercițiului financiar; recuperarea cotei de 10 % în următorii 5 ani se realizează numai în situația în care , la închiderea fiecărui exercițiu financiar, contravaloarea echipamentelor tehnologice se regăsește înregistrată în evidența contribuabilului, astfel încât prin aplicarea cotei de 10% să se obțină suma ce se deduce din profitul impozabil realizat.

În ceea ce privește impozitul fie profit în suma de .X.lei, întrucât instanța de fond, în mod nelegal, a statuat ca intimata reclamanta avea dreptul să deducă cheltuielile cu amortizarea liniilor de cale ferată achiziționate din surse proprii de la X SA, în condițiile în care acestea fac parte din domeniul public al statului, iar respectivul contract de achiziționare a fost declarat nul de instanța de judecată.

Instanța de fond nu a avut în vedere prevederile legale în vigoare :

- art. 5 alin.1 din O.G nr.70/1994 "Amortizarea activelor corporale și necorporale se face în concordanță cu prevederile legale în vigoare ";

- art.11 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit Cheltuielile privind amortizarea activelor corporale și necorporale sunt deductibile în limita prevederilor Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Pentru echipamentele tehnologice,

respectiv mașini, utilaje și instalații de lucru, computere și echipamente periferice ale acestora, puse în funcțiune după data intrării în vigoare a prezentei legi, se poate utiliza regimul de amortizare accelerată fără aprobarea organului fiscal teritorial. Acest regim de amortizare se poate utiliza și pentru brevetele de invenție, de la data aplicării acestora de către contribuabil";

- art. 3 alin.2 din Legea nr.213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia ;" *Domeniul public al statului este alcătuit din bunurile prevăzute la art. 135 alin.4 din Constituție, din cele prevăzute la punctul 1 din anexa, precum și din alte bunuri de uz sau de interes public național, declarate ca atare prin lege*";

- punctul 10 din Anexa 1 la Legea nr.213/1998 "*din domeniul public al statului și al unităților administrativ teritoriale face parte infrastructura căilor ferate, inclusiv tunetele și lucrările de artă* ";

- punctul 22 din Anexa 1 la Legea nr.213/1998 "*din domeniul public al statului și al unităților administrativ teritoriale fac parte porturile maritime și fluviale, civile și militare - terenurile pe care sunt situate acestea, diguri, cheiuri, pereuri și alte construcții hidrotehnice pentru acostarea navelor și pentru alte activități din navigația civilă, bazine, acvatorii și senale de acces, drumuri tehnologice în porturi, monumente istorice aflate în porturi, cheiuri și pereuri situate pe malul căilor navigabile, în afara incintelor portuare destinate activităților de navigație*" ;

- art.5 din Legea nr.15/2004 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată :"*Sunt considerate active corporale, dar nu supun amortizării mijloacele fixe aflate în proprietatea publică, lacurile, bălțile, iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiții, precum și terenurile, inclusiv cele împădurite*

Intimata reclamantă nu avea dreptul să calculeze și să înregistreze amortizare pentru activele corporale de natura liniilor de cale ferată, active corporale aflate în proprietatea publică a statului ;

Prin sentința civilă nr.X/12.03.2004 pronunțată de Tribunalul .X., Secția comercială, sentința rămasă irevocabilă prin decizia nr.X/2006 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, s-a constatat nulitatea absolută a contractului de vânzare cumpărare încheiat cu .X. SA, astfel ca nu se poate accepta afirmația intimitei reclamante potrivit căreia achiziționarea liniilor de cale ferată s-a făcut din

surse proprii. Potrivit principiului de drept *Quod nullum est nullum producit effectum*, prin constatarea nulității absolute a contractului de vânzare cumpărare efectele produse de acesta sunt nule, atât *ex tunc* (pentru trecut) dar și *ex nunc* (pentru viitor).

Accesoriile aferente sumelor admise de instanța de fond, acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul și potrivit principiului de drept *accessorium sequitur principale*, ele sunt legal datorate de către intimata reclamanta.

#### *Procedura în fața instanței de recurs*

Reclamanta - recurentă X S.A. .X. S.A. .X. a formulat întâmpinare la cererea de recurs a pârâtei și a solicitat respingerea acesteia ca nefondată.

#### *Considerentele și soluția instanței de recurs*

Analizând cererile de recurs formulate, normele incidente în cauză, precum și în conformitate cu prevederile art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă Înalta Curte constată următoarele:

Cererea de recurs a pârâtei Agenția Națională de Administrare Fiscală este fondată în ceea ce privește primul motiv de recurs referitor la suma de .X. lei impozit pe profit redus cu 10% din valoarea de achiziție a echipamentelor tehnologice, achiziționate în perioada 1 ianuarie 2001 - 19 aprilie 2001.

Se reține că în fapt reclamanta avea echipamente tehnologice achiziționate, în ianuarie 2001 în valoare totală de X lei vândute în iunie 2001.

Potrivit art. 6 din O.G. nr. 70/1994 republicată „Rezultatul financiar lunar, cumulat de la începutul anului, se stabilește prin scăderea din veniturile impozabile, a cheltuielilor deductibile la sfârșitul anului fiscal, fiind stabilit rezultatul financiar al anului fiscal încheiat”.

În conformitate cu prevederile art. 1 pct. 6 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 217/1999 „Contribuabilii care achiziționează începând cu data de 1 ianuarie 2000 (echipamente tehnologice (...)) beneficiază de o deducere din profitul impozabil aferent exercițiului financiar a unei cote de 10% din prețul de achiziție al acestora - Deducerea se calculează în luna în care se realizează achiziția numai din punct de vedere fiscal, prin

înscrierea la cheltuielile deductibile în declarația de impunere a sumelor respective. În situația în care se realizează pierderea, aceasta se recuperează din profiturile impozabile în următorii 5 ani.”

În mod greșit a reținut instanța de fond că reclamanta are drept de deducere de 10% din valoarea de achiziție a echipamentelor tehnologice întrucât acestea nu se aflau în evidența anexei 6 „Situația activelor imobilizate a bilanțului încheiat la 31 decembrie 2001”.

Din textele legale arătate mai sus rezultă că aceste deduceri 10% din prețul de achiziție - profit impozabil trebuia calculat și înscris la cheltuieli deductibile în luna în care s-a realizat achiziția și nu la încheierea exercițiului financiar.

Prin urmare, sentința civilă recurată urmează a fi modificată în privința sumei de X lei reprezentând reducerea impozitului cu 10% din valoarea de achiziție a echipamentelor tehnologice achiziționate în perioada 1 ianuarie 2001 - 19 aprilie 2001 - și a accesoriilor aferente, cerere care va fi respinsă ca nefondată.

*-Motivul de recurs privind impozitul pe profit în sumă de .X.lei este nefondat.*

În fapt, reclamanta a înregistrat cheltuielile de amortizare a liniilor de cale ferată în perioada 2002 - 2005, aceste active corporale fiind în proprietatea statului, însă realizate din surse proprii.

Prin sentința civilă nr. X/12 martie 2004 pronunțată de Tribunalul .X. - Secția Comercială și rămasă definitivă prin decizia nr. X/2003 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - s-a constatat nulitatea absolută a contractului de vânzare - cumpărare încheiat de reclamantă cu .X.S.A..

Instanța de fond în mod corect a apreciat că întrucât aceste linii de cale ferată au fost realizate din surse proprii - incidente în cauză sunt dispozițiile prevederilor H.G. nr. 103/1999 și OMF nr. 555/2003 - precum și Legea nr. 571/2003.

*Cererea de recurs a reclamantului X S.A. .X. este nefondată.*

-În ceea ce privește suma de .X.lei reprezentând reducerea cu 50% a impozitului pe profit, pentru profitul reinvestit urmare a achiziției liniei de cale ferată în baza contractului de vânzare - cumpărare nr. X/2002.



Înalta Curte reține că în condițiile în care s-a constatat nulitatea contractului de vânzare - cumpărare a liniei ferate între reclamanta și X S.A. nr. X/2011, reclamanta urmând că recupereze contravaloarea liniilor de cale ferată, aceasta nu mai are dreptul de a beneficia de reducerea de 50% a impozitului pe profitul reînvestit urmare a achiziției liniilor de cale ferată, nulitatea având caracter retroactiv.

Potrivit pct. 9 din Legea nr. 189/2001 Legea 189/17.04.2001, "Impozitul pe profit se reduce cu 50% pentru profitul realizat în anul fiscal curent pentru investiții în active corporale și necorporale, definite potrivit Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, destinate activităților pentru care contribuabilul este autorizat. Reducerea se calculează începând cu profitul realizat după data de 1 ianuarie 2001".

Nu se poate considera că reclamanta a investit în active imobilizate care să respecte prevederile Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 70/1994.

*-În ceea ce privește suma de .X.lei - reducerea 50% profit reînvestit.*

Instanța de fond a reținut corect că reclamanta nu a repartizat profitul realizat ca surse proprii, nefiind îndeplinite obligațiile prevăzute de O.G. nr. 64/2001 și în consecință reclamanta nu poate beneficia de reducerea impozitului pe profit.

De altfel, reclamanta - recurentă recunoaște că nu a putut repartiza suma de X lei pentru constituirea surselor proprii de finanțare, invocarea prevederilor art. 1 alin. 1 Anexa 17 din O.G. nr. 64/2001 lit. g) este un argument suplimentar pentru că nu existau motive pentru care să nu se fi respectat destinațiile a) - f), existând destinații precise de repartizare a profitului și procente precise pentru fiecare destinație.

Chiar și declarația rectificativă făcută de reclamantă privind impozitul pe profit pentru anul 2001 conduce la concluzia nerespectării dispozițiilor Legii nr. 189/2001 și a O.G. nr. 64/2001 pentru că nu s-a modificat repartizarea profitului.

Nu au relevanță invocarea Deciziei nr. X/2002 și faptul că reclamanta - recurentă se consideră discriminată față de

operatorii economici care nu au obligația aplicării O.G. nr. 64/2001.

*-În ceea ce privește suma de .X.lei reprezentând impozit pe profit prin estimarea bazei impozabile în sumă de .X.lei reprezentând cheltuieli nedeductibile.*

Instanța de fond a apreciat corect că în perioada februarie 2002 – aprilie 2003 a înregistrat cheltuieli efectuate la calea ferată însă nu a realizat venituri din exploatarea liniilor de cale ferată.

Recurenta însăși recunoaște că pentru această perioadă nu au fost realizate venituri din exploatarea liniilor de cale ferată, însă consideră că estimarea trebuie să se facă conform O.G. nr. 92/2003 și respectiv conform prețului de piață.

Se reține în mod corect că s-a estimat baza impozabilă prin considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu inspecția și verificarea liniilor X, în condițiile în care recurenta - reclamantă a arătat că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri și că aceste venituri au fost realizate începând cu luna mai 2003.

*-În ceea ce privește suma de X lei reprezentând TVA și .X.lei accesorii TVA.*

Acest motiv are același raționament ca precedentul motiv de recurs, reclamanta - recurentă arătând că estimarea bazei impozabile s-a făcut în mod eronat și în consecință și impozitul pe profit și TVA și accesorii TVA.

Așa cum s-a arătat mai sus estimarea bazei impozabile s-a realizat în mod corect prin considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu calea ferată deoarece nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri - (art. 7 și 9 alin. 1 din Legea nr. 414/2002).

În consecință, se vor înlătura motivele de recurs ale recurentei - reclamante.

#### *Temeiul legal al soluției adoptate în recurs*

În conformitate cu prevederile art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă raportat la art. 312 Cod procedură civilă, se va admite recursul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se va modifica în parte sentința recurată în sensul că respinge acțiunea pentru suma de .X.lei, reprezentând reducerea impozitului cu 10 %

din valoarea de achiziție a echipamentelor tehnologice, achiziționate în perioada 1 ianuarie 2001 - 19 aprilie 2001, se vor menține celelalte dispoziții ale sentinței și se va respinge recursul declarat de .X.împotriva aceleiași sentințe, ca nefondat.

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

Admite recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva Sentinței nr. X din 19 decembrie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Modifică în parte sentința recurată, în sensul că respinge acțiunea pentru suma de .X.lei, reprezentând reducerea impozitului cu 10 % din valoarea de achiziție a echipamentelor tehnologice, achiziționate în perioada 1 ianuarie 2001 - 19 aprilie 2001.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței.

Respinge recursul declarat de .X.împotriva aceleiași sentințe, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 12 noiembrie 2013 .

**JUDECATOR,**  
X

**JUDECATOR,**  
X

**JUDECATOR,**  
X

**MAGISTRAT ASISTENT,**

X