

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

Decizia nr.2261

Dosar nr.7749/1/2010

Ședința publică de la 14 aprilie 2011

Președinte: X X XX

- Judecător
- Judecător
- Judecător
- Magistrat asistent

La data de 1 aprilie 2011, s-a luat în examinare recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în nume propriu și în numele Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr.84 din 8 iulie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția comercială, contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, ce face parte integrantă din prezenta hotărâre, când înalta Curte, având nevoie de timp pentru a delibera a amânat pronunțarea succesiv, la data de 7 aprilie 2011 și 14 aprilie 2011, când a hotărât următoarele:

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele: Curtea de Apel .X. - Secția Comercială, de Contencios Administrativ și Fiscal, prin sentința nr. X din 8.07.2010, a admis acțiunea formulată de reclamanta S.C. „.X.” S.R.L. în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., a anulat în parte decizia nr. X din 10.02.2009 emisă de prima pârâtă, decizia de impunere nr. X din 19.08.2008 și raportul de inspecție fiscală nr. .X.

din 18.08.2008 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală .X., în ceea ce privește suma de X lei, reprezentând impozit pe profit și suma de X lei, cu titlu de majorări de întârziere.

Pentru a pronunța o asemenea soluție, prima instanță a reținut următoarele:

Reevaluarea bunurilor imobile reprezintă un proces complex care dă naștere la interpretări, atât din punct de vedere contabil, cât mai ales al tratamentului fiscal.

Tratamentul contabil al reevaluării imobilizărilor corporale este prezentat în Ordinul MFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile, conform cu directivele europene, abrogat în prezent prin ordinul MPF nr. 3055 din 29.10.2009.

Prin decizia nr. X din 10.02.2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a fost respinsă ca neîntemeiată contestația în ceea ce privește impozitul pe profit și majorări de întârziere, a fost desființată decizia de impunere nr. X din 19.08.2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală .X. pentru suma de 1X lei, reprezentând TVA și accesorii și a fost dispusă refacerea inspecției fiscale. În plus, a fost respinsă ca nemotivată contestația formulată împotriva deciziei nr. X din 19.08.2008.

Problema de drept dedusă judecății a fost rezolvată prin aplicarea pct. 109 și pct. 111 din Ordinul MFP nr. 1752/2005, a art. 22 alin. 5 din Codul fiscal, a pct.5¹ din H.G. nr. 44/2004.

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultat reportat, analitice distincte, a rezervelor, constituite în baza unor acte normative nu sunt considerate ca fiind o modificare a destinației sau a distribuției.

Prima instanță a amintit prevederile O.U.G. nr. 34 din 11.04.2009 prin care rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1.01.2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe.

Totodată, judecătorul fondului a nominalizat prevederile art. 22 alin. 5¹ din Codul fiscal, precum și ale H.G. nr. 448/2009 pentru completarea Normelor metodologice, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

^A
 În opinia instanței de fond, rezervele care reprezintă surplusul realizat din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1.01.2004, existente în sold, în contul „1065”, la data de 30.04.2009, inclusiv, care au fost deduse la calculul profitului impozabil, se impozitează la momentul modificării destinației acestora, conform art. 22 alin. 5 din Codul fiscal.

Prin dispozițiile legale în vigoare la data controlului s-a urmărit, de fapt, acordarea unei facilități fiscale contribuabililor, care constă în amânarea la plată a impozitului până la momentul în care societatea ar fi decis schimbarea destinației rezervei respectiv, având în mod practic posibilitatea de a se finanța, fără dobândă, cu suma aferentă acelei părți din impozitul pe profit, amânat până la un moment decis de ea, respectiv schimbarea destinației rezervei.

Prima instanță a concluzionat în sensul că suma de »
 X lei, reprezentând surplusul din reevaluarea mijloacelor fixe, care se regăsește în contul „1065 - rezerve reprezentând surplusul realizat”, nu se impozitează în momentul vânzării mijlocului fix, respectiv decembrie 2007, urmând a se impozita la momentul modificării destinației rezervei.

[~] »
 Împotriva acestei sentințe a declarat recurs pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., în nume propriu și în numele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care a solicitat modificarea sa, în sensul respingerii acțiunii ca neîntemeiată.

În motivarea căii de atac, încadrată în drept pe dispozițiile art.304 pct. 9 C.proc.civ., recurenta a susținut faptul că sentința contestată este lipsită de temei legal, fiind dată cu încălcarea și aplicarea greșită a legii.

În dezvoltarea acestui motiv de recurs au fost formulate de către recurentă următoarele critici de nelegalitate:

În speța de față, prima instanță trebuia să facă aplicarea prevederilor art. 19 alin. 1, art. 22 alin. 5 din Codul fiscal, ale pct. 12, pct. 57¹, pct. 71⁵ din Normele metodologice de aplicare a aceluiași cod (aprobate prin H.G. nr. 44/2004), precum și ale pct. 111 din Secțiunea 5, intitulată „Prevederi referitoare la elementele din contul de profit și pierdere” din Anexa la Ordinul MFP nr. 1752/2005.

În raport de actele normative anterior expuse, profitul impozabil aferent unei perioade fiscale se calculează ca diferență

între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, la stabilirea profitului impozabil luându-se în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor de aplicare, printre care se numără și rezervele din reevaluare, la casarea sau cedarea activelor, în situația în care au fost deductibile din profitul impozabil.

De asemenea, recurenta a precizat faptul că, din interpretarea prevederilor legale mai sus arătate, rezultă că surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale se impozitează la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă câștig efectiv realizat.

Recurenta a menționat faptul că, din actele dosarului, reiese că intimata a scos din evidența contabilă, în luna decembrie 2007, active imobilizate constând în teren și construcții.

Aceste active au fost evaluate în vederea vânzării, iar diferența rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric a fost evidenciată de societate în rezerve de reevaluare. »

În concepția recurtei, în cauză, nu s-a efectuat o evaluare a imobilizărilor corporale ale societății intime, ci a fost realizată o evaluare a clădirilor și a terenurilor în vederea stabilirii unei valori juste a acestora.

Pornind de la aceste elemente, a fost realizată o tranzacție, în sensul vânzării respectivelor active către S.C. „X” S.R.L., în luna decembrie 2007.

Suma de X lei reprezintă un câștig pentru intimată, respectiv un element de venit ce trebuia impozitat.

În plus, recurenta a arătat că, prin vânzarea activelor, rezerva din reevaluare își modifică destinația, iar la descărcarea din gestiune a respectivelor active, această diferență din reevaluare a fost dedusă de societate, motiv pentru care trebuia inclusă și la venituri impozabile.

Analizând sentința atacată, în raport cu criticile formulate, cât și din oficiu, în baza art. 304¹ C.proc.civ., înalta Curte apreciază că recursul este fondat pentru considerentele care vor fi expuse în continuare.

^A
În luna decembrie 2007, intimata S.C. „X.” S.R.L. a vândut către S.C. „Optim Real Imob” S.R.L. bunuri imobile, respectiv construcții și terenuri, în valoare totală de X lei, fără TVA.

În baza raportului de reevaluare nr. X din 5.12.2007, intimata a înregistrat în contul de „rezerve din reevaluare” suma de X lei, cu titlu de diferență rezultată din reevaluarea bunurilor imobile scoase din patrimoniul societății.

Autoritățile fiscale au majorat profitul impozabil al intimatei, la data de 31.12.2007, cu suma de X lei și au stabilit un impozit pe venit suplimentar în cuantum de X lei, cu accesorii aferente în sumă de X lei.

Temeiurile juridice ale măsurii luate împotriva intimatei sunt următoarele: *art. 19 alin. 1, art. 22 alin. 5 și art. 24 alin. 15 din Codul fiscal, pct. 12, pct. 57³ și pct. 71⁵ din H.G. nr. 44/2004, precum și art. 111 alin. 3 și 8 din Secțiunea 5, intitulată „Prevederi referitoare la elementele din contul de profit și pierdere” din Anexa la Ordinul MFP nr. 1752/2005.*

Conform art. 19 alin. 1 din Codul fiscal, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad venituri neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile; la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor de aplicare.

Potrivit pct. 12 H.G. nr. 44/2004, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile, date în baza Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările ulterioare, precum și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile, conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal; exemple de elemente similare veniturilor: (...) - *rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, potrivit prevederilor art. 22 alin. 5 din Codul fiscal.*

În baza art. 22 alin. 5 din Codul fiscal, reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau a rezervei către participanți, sub orice

formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv.

în raport de pct. 57¹ din H.G. nr. 44/2004, în aplicarea prevederilor art. 22 alin. 5 corelate cu cele ale art. 19 din Codul fiscal, surplusul din reevaluarea immobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat, potrivit reglementărilor contabile, în contul „Rezultatul reportat” sau în contul „Alte rezerve”, analitice distincte, *se impozitează la momentul modificării destinației rezervei*, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative nu se consideră modificarea destinației sau distribuție.

Conform pct. 71⁵ din Normele anterior arătate, pentru determinarea valorii fiscale în cazul transferurilor terenurilor cu valoare contabilă, precum și pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile, evidențiate în sold la 31.12.2003, în valoarea de intrare fiscală, se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la aceea dată; *pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor, respectiv a valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile, vor fi luate în calcul și reevaluările contabile efectuate după data de 1.01.2007*, precum și partea rămasă neamortizată din reevaluările contabile efectuate după data de 1.01.2004 la mijloacele fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscală rămasă neamortizată la data reevaluării; prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale.

Potrivit art. 111 alin. 3 din Secțiunea 5, intitulată „Prevederi referitoare la elementele din contul de profit și pierdere” din Anexa la Ordinul MFP nr. 1752/2005, surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve, atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat; în sensul prezentelor reglementări, *câștigul se consideră realizat la*

scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare.

Alin. 8 al aceluiași articol precizează că *nicio parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă câștig efectiv realizat.*

Într-adevăr, din interpretarea tuturor textelor normative anterior citate, rezultă, în mod indubitabil, faptul că profitul impozabil aferent unei perioade fiscale se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, la stabilirea profitului impozabil luându-se în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor de aplicare, printre care se numără și rezervele din reevaluare, la casarea sau cedarea activelor, în situația în care au fost deductibile din profitul impozabil.

Pe de altă parte, surplusul generat de reevaluarea imobilizărilor corporale se impozitează la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare, împrejurare în raport cu care surplusul din reevaluare reprezintă câștig efectiv realizat.

După cum s-a relevat anterior, în luna decembrie 2007, intimata S.C. „X.” S.R.L. a scos din evidența contabilă active imobilizate, respectiv terenuri și construcții.

Desigur, aceste active au fost evaluate în scopul vânzării, iar diferența rezultată după reevaluare a fost evidențiată de către societatea intimată. Ea reprezintă un element de venit ce trebuie impozitat.

După cum a evidențiat și autoritatea recurentă, suma de 7.099.668 lei a reprezentat un câștig pentru intimată, respectiv un element de venit supus impozitării.

Altfel spus, în speța dedusă judecății, prin vânzarea activelor, rezerva din reevaluare și-a schimbat destinația, iar la descărcarea din gestiune a respectivelor active, această diferență din reevaluare a fost dedusă de societate, motiv pentru care trebuia inclusă și la venituri impozabile, conform art. 22 alin. 5 din Codul fiscal.

Așadar, instanța de control judiciar reține faptul că, în cauza analizată, este vorba despre o facilitate fiscală acordată contribuabilului, prin amânarea la plata impozitului până la momentul în care societatea ar fi decis schimbarea destinației rezervei.

După cum s-a prezentat anterior, acest fapt s-a produs, deoarece societatea intimată a procedat la înstrăinarea activelor imobilizate unei terțe persoane în schimbul unei sume de bani.

Față de împrejurarea că instanța de fond nu a interpretat în mod legal și corect prevederile normative indicate mai sus, este incident motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 C.proc.civ.,
împrejurare în raport cu care înalta Curte, în temeiul art. 312 alin. 1-3 C.proc.civ, raportat la art. 20 și 28 din Legea nr. 554/2004, va admite recursul, va modifica sentința atacată, în sensul că va respinge acțiunea reclamantei ca neîntemeiată.

Admite recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în nume propriu și în numele Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr.X din 8 iulie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția comercială, contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată, în sensul că, respinge acțiunea reclamantei S.C./X."SRL .X., ca neîntemeiată.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 14 aprilie 2011.