

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

DECIZIA nr.3994

Dosar nr..X.

Ședința publică de la 10 decembrie 2015

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- magistrat asistent

La data de 4 decembrie 2015, s-au luat în examinare recursurile declarate de .X.S.A. .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr. 94 din 3 aprilie 2015 a Curții de Apel .X. - Secția 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 la data de 10 decembrie 2015, hotărând următoarele:

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1.Obiectul acțiunii și procedura derulată în primul ciclu procesual

1.1.Prin cererea înregistrată la Curtea de Apel .X., sub nr. .X./2011, reclamanta .X.X. S.A., în contradictoriu cu ANAF - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, a solicitat:

- anularea Deciziei nr. 177/2.05.2011, privind soluționarea contestației administrative a deciziei de impunere nr. .X..12.2010,

privind obligațiile fiscale suplimentare, a dispoziției nr. .X./02.12.2010, privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și a raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.12.2010, acte administrative emise de autoritatea pârâtă.

-recunoașterea ca deductibilă a sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli, cu dobânzile înregistrate în anul 2008, recunoașterea ca deductibilă a sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli, cu dobânzile aferente perioadei 2008-2009 și recunoașterea ca deductibilă a TVA de .X. lei a TVA - .X. lei și TVA - .X. lei și, în consecință, anularea TVA de plată în quantum total de .X. lei și a majorărilor și penalităților de întârziere de .X. lei.

În cursul soluționării cauzei, în urma reverificării dispuse prin Decizia de soluționare nr. 177/2011, suma de .X. lei a fost recunoscută de către ANAF ca fiind deductibilă, societatea reclamantă modificându-și acțiunea în sensul renunțării la judecată cu privire la această sumă.

1.2. Prin sentința nr.76 din 4 aprilie 2013, Curtea de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal a respins excepția tardivității cererii completatoare, invocată de pârâtă și a respins cererea reclamantei, modificată, ca nefondată.

1.3. Prin decizia nr. X din 16 ianuarie 2015, Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal a admis recursul reclamantei .X..X. S.A. împotriva sentinței nr. .X./04.04.2013 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal, a casat sentința recurată și a trimis cauza spre rejudecare aceleiași instanțe, reținând, în esență, că instanța de fond a motivat pe scurt hotărârea, fără a examina în mod real problemele esențiale care i-au fost supuse spre analiză.

2. Hotărârea pronunțată în fond după casare

Prin sentința nr. X din 3 aprilie 2015, Curtea de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal:

-a admis în parte cererea formulată de reclamantul .X..X., în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor;

-a anulat în parte Decizia de soluționare a contestației nr. 177/02.05.2011 emisă de pârâtă, modificată prin Decizia nr.177bis/12.01.2013, împreună cu actele administrativ-fiscale contestate, în sensul că vor fi considerate deductibile fiscal cheltuielile în valoare de .X. lei;

-a anulat în parte Decizia nr. 395/28.09.2012 emisă de pârâtă, împreună cu actele administrativ-fiscale contestate, în sensul că reclamanta nu datorează TVA stabilită suplimentar în valoare de .X. lei și nici accesoriile aferente acestei sume.

-a menținut celelalte dispoziții ale actelor contestate;

-a obligat pârâta să plătească reclamantei suma de .X. lei, cu titlu de cheltuieli de judecată.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de rejudecare a reținut următoarele considerente:

●În perioada 16.06.2010 - 02.12.2012, reclamanta a fost supusă unui control fiscal din partea ANAF - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili. Obligațiile și perioadele supuse verificării au fost următoarele: impozit pe profit: perioada 01.04.2005 - 31.12.2009; TVA perioada 01.07.2007 - 31.12.2009; impozit pe venituri salarii și asimilate salariilor perioada 01.04.2005 - 31.12.2009.

Urmare a controlului, pentru diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei pentru anul 2008 și .X. lei pentru anul 2009, consecință a stabilirii cheltuielilor nedeductibile fiscal, s-a emis dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./02.12.2010, prin care s-au stabilit o serie de măsuri obligatorii cu termene limită pe care societatea reclamantă. Tot ca urmare a controlului efectuat a fost emisă și decizia de impunere nr. .X..12.2010.

●Prin Decizia nr. 177/02.05.2011 a fost soluționată contestația formulată împotriva acestor acte administrative, dispunându-se:

-respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./02.12.2010, emisă în baza raportului de

inspecție fiscală nr. .X./02.12.2010, cu privire la pierderile aferente anului 2008, în sumă de .X. lei;

- desființarea parțială a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./02.12.2010 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.12.2010, cu privire la diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei 2008-2009 cu suma de .X. lei;

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./12.2010, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.12.2010, cu privire la: TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și majorările și penalitățile de întârziere aferente TVA stabilite suplimentar în sumă de .X. lei;

- desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./29.06.2009, cu privire la: TVA suplimentar în sumă de .X. lei și majorările și penalitățile de întârziere aferente TVA stabilite suplimentar în sumă de X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași obligații bugetare ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele reținute în decizie.

● Prin decizia nr.177bis/12.01.2013, pârâta a îndreptat eroarea materială strecurată în cuprinsul dispozitivului deciziei nr. 177/02.05.2011, în sensul că s-a dispus desființarea parțială a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./02.12.2010, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.12.2010, cu privire la diminuarea pierderii fiscale, aferente perioadei 2008-2009, cu suma de .X. lei, *urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași obligații bugetare ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele reținute prin decizie.*

●Urmare a reverificărilor efectuate de inspectorii fiscali, s-au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F – MC X/ 06.02.2012 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./01.02.2012, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F – MC .X./06.02.2012.

●Prin Decizia nr. 395/28.09.2012 a fost soluționată contestația formulată împotriva acestor acte administrativ-fiscale, dispunându-se:

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./06.02.2012, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./06.02.2012, cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în cuantum de .X. lei;

- desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC.X./06.02.2012 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-MC.X./06.02.2012, cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în cuantum de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași obligații bugetare ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele reținute prin decizie;

- constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor cu privire la contestația împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./01.02.2012 și transmiterea acesteia către Direcția Generală a Marilor Contribuabili spre competență soluționare.

Cu privire la Decizia de soluționare a contestației nr. 395/28.09.2012, Curtea a reținut că aceasta a făcut obiectul unei cereri completatoare a acțiunii introductive în data de 17.01.2012, care a fost admisă de instanța de fond, prin sentința pronunțată respingându-se ca nefondată excepția tardivității cererii completatoare, invocată de pârâtă.

Întrucât această dispoziție a instanței de fond nu a făcut obiectul unui recurs din partea pârâtei, cadrul procesual a rămas stabilit în sensul includerii și acestei decizii.

În ceea ce privește aspectele soluționate pe fond prin cele două decizii de soluționare a contestațiilor examinate în prezenta cauză, Curtea a reținut că organul fiscal s-a pronunțat în sensul respingerii pe fond a contestației numai cu privire la trei aspecte:

-TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și majorările și penalitățile de întârziere aferente TVA stabilite suplimentar în sumă de .X. lei, stabilite prin Dispoziția de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X..12.2010 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.12.2010;

-Pierderile aferente anului 2008 în sumă de .X. lei, stabilite prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./02.12.2010 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.12.2010;

-TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în quantum de .X. lei, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC.X./06.02.2012 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-MC.X./06.02.2012.

În privința TVA în sumă de .X. lei și a majorărilor și penalităților de întârziere aferente TVA stabilite suplimentar în sumă de .X. lei, Curtea a reținut că reclamanta a arătat expres, în cuprinsul cererii de chemare în judecată, că nu contestă aceste sume.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând pierderi fiscale aferente anului 2008, Curtea a reținut că prin .X. nr. 3 din 03.05.2008 la Contractul nr. .X./14.09.2006, reclamanta și .X. au decis să anuleze comanda pentru construirea a două nave tip port-container, reclamanta urmând să plătească suma primită cu titlu de avans pentru achiziția tablei de .X. euro și cheltuieli financiare în sumă de .X. euro, reprezentând dobânda din momentul

încasării acestora și până la data anulării comenzilor, urmând a păstra tabla achiziționată și a o folosi în interes propriu.

În data de 24.07.2008, între reclamantă și .X. a fost încheiat un contract de împrumut pentru suma de .X. euro, necesară restituirii sumelor datorate către .X..

Organul fiscal a considerat că deducerea cheltuielilor în sumă de .X. euro nu este legală, deoarece cheltuielile nu au fost realizate în scopul producerii de venituri. S-a observat faptul că părțile nu au precizat în contractul inițial că suma de .X. euro ar avea valoarea juridică a unui împrumut cu dobândă, astfel că nu se pot deduce aceste cheltuieli.

Curtea a reținut, însă, că principiul libertății contractuale stipulat de art. 969 C.civ.1864 (legea în vigoare la data încheierii convențiilor) dă dreptul părților să încheie un act juridic bilateral de natura celui din .X. nr. 3 la Contractul nr. .X./14.09.2006. Acest act constituie, în realitate, o novație cu schimbare de obiect, contractul inițial fiind unul de vânzare-cumpărare (de bunuri viitoare), iar cel nou fiind unul de împrumut cu dobândă.

De asemenea, Curtea a reținut că atât timp cât nu s-a dovedit existența unei intenții de fraudă din partea părților din contract sau, cel puțin, din partea reclamantei, operațiunea juridică din conținutul .X. nu contravine legii, novația cu schimbare de obiect fiind un act juridic permis de dispozițiile civile și fiscale în vigoare.

Pârâta nu a dovedit niciun motiv din care să reiasă că intenția părților ar fi fost una de fraudare a dispozițiilor privind plata TVA și a impozitului pe profit și nu cea aparentă, de transformare a unui contract de vânzare-cumpărare, care nu a mai putut fi finalizat, într-unul de împrumut. Cum fie suma de .X. euro, fie tabla achiziționată din această sumă, trebuiau restituite de reclamantă ca efect al rezoluțiunii contractului de vânzare-cumpărare, părțile au fost de acord ca reclamanta să restituie suma de .X. euro plus o dobândă de .X. euro, urmând a folosi tabla achiziționată în interes propriu.

În acord cu cele reținute și de expertul fiscal în răspunsul la obiecțiuni, Curtea a reținut că suma de .X. euro se încadrează în plafonul maxim de 7% pe an, reprezentând dobânda maximă anuală ce poate fi dedusă conform HG 1861/2006, pentru împrumuturile obținute de la alte entități, în aplicarea art. 21 alin. (3) lit. h și art. 23 alin. (5) din Codul fiscal.

În aceste condiții, Curtea a apreciat că modul de calcul al expertului din răspunsul la obiecțiuni este corect, întrucât trebuie avute în vedere data la care suma de .X. euro a fost primită de reclamantă și la data la care s-a hotărât, conform .X., să fie restituită, astfel că dobânda trebuie raportată la o perioadă multianuală, de 19 luni. De asemenea, dobânda trebuie analizată conform înțelegerii părților, prin aplicarea plafonului maxim la întreaga sumă datorată și nu prin calcularea dobânzii la soldul care rămâne de plătit după fiecare rată lunară.

Totodată, Curtea a observat că dobânda practică între părți, deși sunt entități parte a aceluiași grup, reflectă dobânda reală la împrumutul în moneda euro practică pe piața bancară în acel moment; astfel suma de .X. euro reprezintă 9,93% din suma de .X. euro, iar indicele Euribor 12M (dobânda pe piața interbancară la împrumutul în euro pe 12 luni) pentru anul 2007 este de 4,030%, iar pentru anul 2008 este de 4,733%; în total 8,763% pentru doi ani, la care se adaugă marja de profit a băncii (de mai puțin de 1% pe an). Calculul este unul aproximativ și nu poate echivala cu o analiză temeinică a prețurilor de transfer, însă sugerează faptul că împrumutul nu a fost făcut în condiții mai oneroase decât cele practicate curent pe piața bancară.

În concluzie, Curtea a apreciat că reclamanta a procedat legal transformând contractul într-unul de împrumut și a dedus corect suma de .X. euro, dorința părților fiind de transformare a contractului într-unul de împrumut, astfel că realitatea economică a tranzacției este aceeași cu cea juridică ce rezultă din conținutul .X., astfel că suma de .X. lei, reprezentând pierderi fiscale pe anul 2008, este deductibilă.

Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și a accesoriilor aferente în cuantum de .X. lei, Curtea a reținut că, potrivit art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal în vigoare la 08.12.2010, nu sunt asimilate livrărilor de bunuri pentru care se datorează TVA bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme.

Conform Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004, pentru a nu fi considerate livrări de bunuri purtătoare de TVA, bunurile degradate trebuie să nu fie imputabile, degradarea trebuie să se datoreze unor cauze obiective, dovedite cu documente și trebuie făcută dovada că bunurile s-au distrus și nu mai intră în circuitul economic.

Situația tipică prevăzută de textul de lege este aceea în care bunurile nu mai pot fi folosite deloc în procesul de producție, ca urmare a degradării.

Organul fiscal a apreciat că degradarea parțială a cantității de 437,54 tone tablă nu se încadrează în excepția prevăzută de art. 128 alin. (8) lit. b) Codul fiscal, în vigoare la 08.12.2010.

Curtea a apreciat că nu se poate reține acest raționament, deoarece, conform unui argument de tip a fortiori, dacă imposibilitatea totală de folosire (valoarea bunului devenind zero) determină scutirea de la plata TVA, cu atât mai mult o imposibilitate parțială de folosire trebuie să determine scutirea de la plata TVA, dar numai pentru valoarea reprezentând degradarea.

Pentru diferența dintre valoarea inițială a cantității de tablă și cea rezultată ca urmare a degradării, imposibilitatea de folosire este totală, astfel că această diferență trebuie scutită de la plata TVA.

Curtea a mai reținut că nu sunt incidente dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, în vigoare la 08.12.2010, invocate de pârâtă, deoarece textele de lege sunt aplicabile în materia stabilirii impozitului de profit, or, în cauză, este vorba despre stabilirea TVA, pentru care există normele speciale ale art. 128 Cod fiscal.

Așadar, reclamanta nu datorează TVA suplimentară în sumă de .X. lei și nici accesoriile aferente acestei sume, care, în decizia organului fiscal, apar a fi în quantum de .X. lei.

Legat de constatările din cele două decizii de soluționare a contestațiilor, pentru care s-a dispus reverificarea fiscală sau declinarea competenței de soluționare, Curtea a reținut că acestea nu pot fi examinate pe fond în prezenta cauză. Potrivit practicii instanțelor de contencios fiscal, în situația în care organul de soluționare a contestației nu examinează fondul unui capăt din contestație, instanțele pot dispune numai obligarea organului fiscal la soluționarea pe fond a capătului respectiv.

Instanța de contencios fiscal nu poate proceda ea însăși la examinarea pe fond a respectivelor aspecte, astfel că reclamanta trebuie să solicite organului fiscal soluționarea de urgență a aspectelor pentru care s-a dispus reverificarea sau declinarea, urmând ca, împotriva soluției pronunțate pe fond de organul fiscal, să se adreseze instanței de contencios fiscal, dacă are nemulțumiri.

3.Recursurile exercitate împotriva sentinței

3.1.Reclamanta Societatea .X..X. S.A. a atacat sentința pentru motive pe care le-a încadrat în prevederile art. 304¹ Cod procedură civilă, în ceea ce privește sumele asupra cărora instanța nu a cercetat fondul cauzei: TVA în quantum de .X. lei, aferentă unor lucrări de construcții montaj pentru care nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, TVA în quantum de .X. lei, aferentă unor servicii prestate către un beneficiar care nu a prezentat un cod valid de înregistrare, majorările și penalitate de întârziere calculate ca accesorii ale taxei pe valoarea adăugată.

Sub aspect procedural, recurenta – reclamantă a arătat că instanța s-a pronunțat cu privire la inadmisibilitatea sau prematuritatea acțiunii în contencios administrativ fiscal pentru sumele indicate mai sus fără a pune excepția în discuția contradictorie a părților, încălcând astfel dispozițiile art. 129 alin. (4) și art. 105 – 108 din Codul de procedură civilă de la 1865.

De asemenea, a arătat că sentința recurată a dat o interpretare greșită dispozițiilor art. 216 alin. (3¹) și alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora măsura reverificării trebuia pusă în executare în 30 de zile de la data comunicării deciziei de soluționare a contestației nr. 395/28 septembrie 2012, executare care nu a intervenit nici până la data formulării recursului. În condițiile în care nu a fost adoptată o măsură de suspendare a procedurii, conform art. 214 Cod procedură fiscală, iar reverificarea viza doar aspecte de drept, nu și de fapt, depășirea perioadei de 30 de zile de punere în executare a Deciziei ANAF nr. 395/28 septembrie 2012 este abuzivă și trebuie sancționată de instanța judecătorească prin respingerea excepției de inadmisibilitate a introducerii acțiunii în contencios administrativ formulată de societatea noastră.

În ceea ce privește fondul raportului fiscal în litigiu, recurenta - reclamantă a arătat, în esență, că sancțiunea în cazul neaplicării măsurilor de simplificare nu este decăderea recurentei-reclamante din dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată, ci sancțiunea prevăzută de alin.(9) și alin.(10) ale pct.82 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007 renumerotate alin.(7) și alin.(8) în forma în vigoare începând cu 01.01.2008 și constă în obligarea, atât a furnizorilor /prestatorilor, cât și a beneficiarilor, la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse.

În acest sens a citat din hotărârea pronunțată de CJUE în cauzele C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa, paragraful 62:

"În ceea ce privește obligațiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din a șasea directivă, deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul sau de deducere."

Cu privire la TVA aferentă prestărilor de servicii, stabilită suplimentar pe motiv că beneficiarii nu aveau cod valid de TVA, a arătat că în speță a fost aplicat greșit art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, care vizează livrările intracomunitare de bunuri, în timp ce pentru prestările de servicii de asistență tehnică și proiectare devin incidente dispozițiile art. 133 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal, conform cărora locul prestării serviciului este sediul beneficiarului (clientului), dacă acesta are un sediu fix în UE, dar în alt stat decât prestatorul.

Referitor la situația juridică a obligațiilor fiscale accesorii, recurenta – reclamantă a invocat prevederile art. 47 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

3.2. *Recurenta – pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală* și-a întemeiat calea de atac pe prevederile art. 304 pct. 9 și art. 304¹ Cod procedură civilă, criticând soluția de admitere parțială a acțiunii și de acordare a cheltuielilor de judecată.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei, constând în dobânzile aferente contractului nr. 1.1.1. – 91 – 2006, recurenta – pârâtă a arătat că acestea au fost considerate nedeductibile în condițiile în care în contract nu au fost prevăzute condiții de transformare a contractului de livrare în contract de credit, în cazul anulării comenzilor, operațiunea efectuată încălcând principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

Or, conform art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul era dator să o justifice.

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în valoare de .X. lei și accesoriile aferente, recurenta - pârâtă a reluat istoricul litigiului și a arătat că în speță nu sunt întrunite condițiile pentru a se considera că bunurile de natura stocurilor, degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, nu constituie livrare de bunuri supusă TVA, conform art. 128 alin. (8) din Codul fiscal și pct. 9 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Referitor la cheltuielile de judecată, s-a invocat încălcarea art. 274 și 276 Cod procedură civilă, în condițiile în care acțiunea a fost admisă în parte, procesul nu a fost câștigat irevocabil și nu s-a demonstrat reaua – credință, comportarea neglijentă sau exercitarea abuzivă a drepturilor procesuale.

4. Apărările părților

Fiecare dintre părți a formulat întâmpinare în care și-a expus apărările detaliate față de recursul celeilalte părți, conform art. 208 Cod procedură civilă.

În esență, recurenta – reclamantă a făcut o expunere a stării de fapt fiscale referitoare la sumele vizate de recursul ANAF și a prezentat argumentele pentru care consideră că prin soluția adoptată de prima instanță au fost interpretate și aplicate corect prevederile legale incidente, iar recurenta – pârâtă a invocat prevederile art. 205 – 218 Cod procedură fiscală și a făcut referire la jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție cu privire la condițiile de admisibilitate și obiectul acțiunii în contencios fiscal.

5. Considerentele Înaltei Curți asupra recursurilor

Examinând cauza prin prisma motivelor formulate de părți și a prevederilor art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că niciunul dintre recursuri nu este fondat.

Întrucât expunerea considerentelor sentinței atacate, cuprinsă în pct. 1 și 2 ale prezentei decizii, cuprinde ample trimiteri la elementele probatorii și la prevederile legale aplicabile pentru fiecare dintre categoriile de debite, iar motivarea recursurilor a fost structurată, de asemenea, corespunzător sumelor stabilite prin actele administrative fiscale deduse judecății, Înalta Curte apreciază că în contextul cercetării recursurilor nu se impune reluarea tuturor aspectelor examinate de instanța de fond, argumentele punctuale fiind însușite și de instanța de control judiciar.

Obiectul disputei judiciare declanșate în baza art. 218 alin. (2) Cod procedură fiscală constă în:

-Taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei (stabilită pentru neaplicarea unor măsuri de simplificare) și de .X. lei (afereantă unor livrări intracomunitare către beneficiari fără cod valid de TVA), cu accesoriile aferente, pentru care prima instanță nu a intrat în cercetarea fondului;

-Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (afereantă stocurilor degradate) cu accesoriile corespunzătoare, obligații fiscale anulate de prima instanță;

-Măsura de diminuare a pierderii fiscale de anul 2008 cu suma de .X. lei, anulată de prima instanță.

Recursul reclamantei vizează prima dintre categoriile de sume indicate mai sus, tinzând să convingă instanța de control judiciar că măsura de reverificare dispusă de autoritatea fiscală este nelegală și că instanța trebuia să pășească la dezlegarea fondului raportului juridic fiscal, iar nu să dea curs unei excepții dirimante, fără să o fi pus în discuția părților.

În ceea ce privește obiectul și limitele acțiunii în contencios administrativ fiscal, prevăzute de art. 218 alin. (2) Cod procedură fiscală, jurisprudența instanțelor specializate s-a cristalizat, după cum a reținut și judecătorul fondului, în sensul că instanța se învestește cu dezlegarea fondului raportului de drept fiscal numai dacă autoritatea competentă a rezolvat contestația administrativă pe fondul său (e.g. decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția contencios administrativ și fiscal nr. X/21 martie 2014).

Fac excepție situațiile în care probele administrate oferă argumente solide în sensul că autoritatea fiscală a încălcat principiul termenului rezonabil ori și-a exercitat abuziv dreptul de apreciere, deturnând finalitatea normelor ce reglementează procedura administrativă prealabilă și producând astfel o vătămare în drepturile ori interesele legitime ale contribuabilului.

În speță, măsura de admitere parțială a contestației administrative și de reverificare pentru cele două sume a fost motivată clar și detaliat în fapt și în drept, autoritatea fiscală luând în considerare, în ambele cazuri, și apărările reclamantei, iar natura obligațiilor fiscale și cuantumul relativ redus al acestora

diferențiază cauza de față de cea soluționată prin decizia nr. .X./11 octombrie 2013, invocată de recurenta – reclamantă cu titlu de practică judiciară, în care acțiunea viza refuzul restituirii unor accize în cuantum de aproape 1 milion lei, ceea ce presupunea consecințe mult mai împovărătoare pentru contribuabil.

Considerentele privind termenul de punere în executare a măsurii de reverificare vizează o etapă ulterioară a procedurii, nefiind de natură să atragă, prin ele însele, nelegalitatea deciziei adoptate în soluționarea contestației, iar celelalte motive invocate de recurenta - reclamantă vizează chestiuni de fond care nu pot fi examinate în acest stadiu procesual, în condițiile în care prima instanță nu a intrat în cercetarea fondului cu privire la sumele pentru care s-a dispus reverificarea.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, aferentă stocurilor de tablă degradate parțial, ce face obiectul criticilor recurente – pârâte, Înalta Curte constată că judecătorul fondului a interpretat în mod adecvat prevederile art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, ținând seama de principiile buneii administrări în materie fiscală și de imperativul asigurării proporționalității măsurilor dispuse, care nu trebuie să depășească ceea ce este necesar și rezonabil pentru îndeplinirea obiectivului general al colectării taxelor și impozitelor la bugetul de stat.

În aceeași marjă de apreciere se încadrează raționamentul primei instanțe și în ceea ce privește cheltuiala nedeductibilă de .X. lei. Soluția pronunțată a valorificat și integrat corespunzător principiul de drept al libertății contractuale prevăzut în art. 969 din Codul Civil din 1864, instituția juridică a novației și concluziile expertizei de specialitate efectuate în cauză potrivit art. 201 Cod procedură civilă, fără a ignora criteriile economice a căror preeminență este enunțată în art. 14 din Codul de procedură fiscală, explicând în mod convingător realitatea economică a tranzacției în contextul faptic în care a fost încheiată.

Ultima critică invocată privește greșita obligare a recurente-pârâte la plata cheltuielilor de judecată către intimata reclamantă.

Înalta Curte reține că dispozițiile art. 274 Cod procedură civilă care prevăd că partea care cade în pretenții va fi obligată, la cerere, să plătească cheltuielile de judecată, au la bază culpa procesuală ce revine părții care a pierdut procesul, urmare a dezbaterilor judiciare, fără a se face mențiunea că trebuie dovedită reaua-credință, comportarea neglijentă sau exercitarea abuzivă a drepturilor procesuale, așa cum susține recurenta-pârâtă.

Având în vedere că în cauză actele administrativ fiscale emise au fost parțial desființate, acțiunea reclamantei fiind admisă, cerințele art. 274 alin.(1) Cod procedură civilă și art. 276 Cod procedură civilă sunt în mod evident îndeplinite, astfel că această critică este nefondată.

Prin urmare, nefiind identificate motive de reformare a sentinței, în raport cu prevederile art. 304 pct. 9 și art. 304¹ Cod procedură civilă, recursurile formulate în temeiul art. 20 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 vor fi respinse, ca nefondate.

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

Respinge recursurile declarate de .X.S.A. .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr. X din 3 aprilie 2015 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 10 decembrie 2015 .

XXXX