

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

DECIZIA nr.2349

Dosar nr.731/59/2012

**Ședința publică de la 14 mai 2014**

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

-----

La data de 7 mai 2014, s-a luat în examinare recursul declarat de S.C. „X.” S.R.L. împotriva sentinței nr.X. din 28 iunie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția de 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 14.05.2014, când a hotărât următoarele:

**ÎNALTA C U R T E**

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X., la data de 6 iunie 2012, sub nr. .X./2012, 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 .X. a solicitat instanței, să dispună modificarea în parte a Deciziei nr. 221/18 mai 2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și pe cale de consecință, modificarea în parte a Raportului de inspecție fiscală nr. .X. decembrie 2011 și a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. F-AR/ .X./19.12.2011 cu privire la următoarele sume:

-suma de .X.lei, reprezintă impozit pe profit suplimentar și accesorii ca urmare a creșterii venitului impozabil al reclamantei după realizarea unor operațiuni de reevaluare a mijloacelor fixe din patrimoniu – desființarea dispozitivului Deciziei nr. 221/18 mai 2012 privind procedura la o nouă verificare a aceleiași perioade și a aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile cu consecința înlăturării dispoziției de plată a acestei sume.

-suma de .X.lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar și accesorii, ca urmare a reconsiderării ca venit impozabil a împrumutului primit de reclamantă de la S.C. .X. SRL Italia - modificarea Deciziei nr. 221 din 18 mai 2012 în sensul de anulare a acestei obligații de plată, stabilită prin Raportul de inspecție fiscal nr. F – AR .X./19 decembrie 2011.

-suma de .X.lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar și accesorii ca urmare a calculării de dobânzi la un împrumut fără dobândă acordat S.C. .X. Italia – modificarea Deciziei nr. 221/18 mai 2012 în sensul anulării acestei obligații de

plată stabilite prin Raportul de inspecție fiscal nr. F – AR .X./2011 și prin Decizia de impunere nr. F – AR .X./2011.

Pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și ANAF au formulat întâmpinare prin care au invocat excepția lipsei de interes a cererii reclamantei cu privire la desființarea Deciziei nr. 221/2012, privind suma de .X., având în vedere că pentru această sumă s-a dispus desființarea deciziei de impunere.

De asemenea, a fost invocată și excepția inadmisibilității acțiunii privind anularea Raportului de Inspecție Fiscală nr. F – AR .X./15 decembrie 2011, ținând cont de faptul că RIF nu reprezintă un act prioritar care stă la baza emiterii titlului de creanță, astfel că nu reprezintă un act administrativ fiscal fiind nesusceptibil de a fi contestat.

#### **Hotărârea instanței de fond**

Prin sentința nr. .X./28 iunie 2013 a Curții de Apel .X. a fost respinsă 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 .X., având ca obiect anularea parțială a Deciziei nr. 221/18 mai 2012, de soluționare a contestației administrative și a actelor subsecvente constând în RIF nr. .X./19 decembrie 2011 și Decizia de impunere nr. F – AR .X./19 decembrie 2011.

Instanța de fond a respins excepția inadmisibilității petitului privind anularea RIF având în vedere dispozițiile art. 18 alin. 2 din Legea nr. 554/2004 care permit instanței de contencios administrativ să analizeze și să se pronunțe asupra operațiunilor administrative ce au stat la baza emiterii actului supus judecării.

Excepția inadmisibilității acțiunii în anulare formulată împotriva soluției de la pct. 1 din Decizia nr. 221/18 mai 2012 a fost admisă de instanța de fond, iar acțiunea reclamantei împotriva actelor fiscale vizând suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit și accesorii reținută în decizia de impunere a fost respinsă ca rămasă fără obiect și fără un interes legitim și actual, având în vedere că nu mai exista un titlu valabil producător de efecte juridice susceptibil de a fi contestat pe cale administrativă, decizia de impunere fiind desființată cu privire la suma menționată, de către organele de soluționare a contestației.

Pe fondul cauzei, instanța a analizat legalitatea actelor administrative sub aspectul sumei totale de .X. lei – .X. + .X. lei, obligații suplimentare stabilite cu titlu de impozit pe profit și accesorii, sumă pentru care a fost respinsă ca neîntemeiată contestația reclamantei, prin dispozițiile de la pct. 2 din Decizia nr. 221/18 mai 2012.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit și accesorii, decurgând din suma de .X. lei, considerată de organele fiscale drept un venit impozabil pentru societate, reprezentând câștiguri din vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, pentru care societatea nu a putut prezenta acte justificative, instanța a reținut că organele fiscale au prezentat două argumente esențiale pentru care suma de .X. lei, reprezintă un element de natura veniturilor care se ia în calcul la stabilirea profitului impozabil, conform dispozițiilor art. 19 alin. 1 C. fiscal și Normelor metodologice de aplicare, respectiv, un argument de formă referitor la contractul de finanțare din 19.01.2006, constând în aceea că voința reclamantei nu a fost valabil exprimată, prin acest contract, conform dispozițiilor comune ale Codului civil și celor speciale ale Legii nr. 31/1990, cu modificările și completările ulterioare, și un argument de fond, anume că reclamanta nu a prezentat acte justificative, conform cărora suma reprezintă c/val unor operațiuni de capital, așa cum ar rezulta prin înscrierea sumei în contul 141 „câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”, sau că suma reprezintă

finanțare acordată de către societatea italiană societății reclamante, „*cu scopul de a susține necesitățile în faza de lichidare*”, așa cum se menționează în contractul de finanțare amintit.

Curtea a reținut că este fondat argumentul de formă al părâtelor, potrivit căruia consimțământul societății reclamante nu a fost valabil exprimat conform contractului de finanțare încheiat cu societatea italiană, astfel încât actul să reprezinte un înscris justificativ al operațiunii economice, concretizată în tranzacția bancare din 20.01.2006, conform dispozițiilor legale în materie.

Reclamanta nu a contestat asumarea contractului de finanțare din 20.01.2006, ca act justificativ care a stat la baza tranzacției bancare din aceeași zi, de către dl. .X., care nu avea calitatea de reprezentant legal al societății la acea dată, însă a susținut că actul este valid întrucât operațiunea de finanțare a avut la bază hotărârea AGA din 19.01.2006, iar pe de altă parte, toate actele de gestiune a societății efectuate de susnumitul a fost ratificate ulterior, conform hotărârii AGA din 15.06.2012, depusă la dosarul cauzei.

Motivația reclamantei nu a fost reținută, întrucât hotărârea AGA nr.1 din 19.01.2006 –, referitoare la aportul de capital al societății italiene .X. SRL, a fost semnată de către dl. X ca reprezentant legal al societății, iar conform art.4 din hotărâre, aceeași persoană este investită prin decizia coasociaților, *ca reprezentant legal și administrator cu puteri depline al SC .X. SRL, până la data revocării acestuia.*

A fost apreciat ca irelevant, faptul că dl. .X.a devenit administrator al societății abia la data de 04.06.2007, conform mențiunilor din registrul comerțului, iar hotărârea .X.SRL din 15.06.2012, – potrivit căruia se impune ratificarea actelor de gestiune a societății reclamante, ca societate participantă română, *cu referire expresă la contractul de finanțare din 19.01.2006 încheiat cu .X. SRL, și dispoziția de plată externă nr..X., subsecventă acestuia* - nu poate fi valorificată în probațiune, ca ratificare de mandat, în sensul dispozițiilor art.1546 C. civ, așa cum solicită reclamanta, fiind evident că actul este întocmit *pro causa*, câtă vreme, acesta este ulterior introducerii acțiunii înregistrată la data de 01.06.2012, nefiind avut în vedere de către organul de control și nici de către organul de soluționare a contestației, la emiterea actelor fiscale contestate în cauză.

Concluzionând, instanța a reținut că actele fiscale contestate în cauză sunt legale, întrucât tranzacția bancară din data de 20.01.2006 nu a fost dovedită ca operațiune de finanțare a societății, conform contractului de finanțare din aceeași dată, și nici ca operațiune de capital subsecventă hotărârii AGA nr.1 din 19.01.2006 - câtă vreme operațiunile nu au fost însușite de către administratorul societății reclamante, în calitate de reprezentant legal al societății la acea vreme, fiind evident că aceste operațiuni se efectuează pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate a societății, doar de către administratorul societății sau de către o altă persoană împuternicită în acest scop, dl. .X.neavând o astfel de calitate, în sensul art.70 alin.1 din Legea nr.31/1990, așa cum arată părâtele.

În consecință, câtă vreme nu s-a dovedit existența unei operațiuni economice din punct de vedere fiscal, care să justifice suma pe care o concretizează, devin lipsite de relevanță argumentele contabile privind înscrierea sumei în contul nr.141, întrucât acest cont are doar valoarea unui mijloc de evidență contabilă a câștigurilor legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, conform funcției contului prevăzute de Ordinul MFP nr.1752/2005, fiind de prisos examinarea celorlalte argumente de formă și de fond prezentate de părți, inclusiv, susținerea reclamantei cum că această operațiune ar reprezenta de fapt, finanțare

pentru achitarea unei datorii anterioare a societății reclamante, conform actelor depuse la dosar.

Chiar dacă operațiunea ar fi putut fi calificată într-un fel sau altul, conform unor înscrisuri justificative valide, potrivit legii, reclamanta nu a prezentat argumente de drept potrivit Codului fiscal, în sensul că suma tranzacționată nu ar reprezenta un venit de natura celui care se ia în calcul la stabilirea profitului impozabil, contrar susținerilor părților, care au procedat ca atare, conform pct.12 din HG nr.44/2004. Nu s-a dovedit că suma menționată este aferentă unei operațiuni de finanțare însușită de reprezentantul legal al societății, pentru a se putea analiza susținerea acesteia cum că această operațiune ar fi una scutită de la calculul profitului impozabil, potrivit dispozițiilor fiscale în materie.

Suma de **.X.lei**, reprezentând obligații suplimentare stabilite cu titlu de impozit pe profit, decurge din înregistrarea unei plăți externe efectuate la 28.03.2011 către societatea afiliată .X.din Italia, în valoare de .X. euro iar organele de control au constatat că operațiunea are drept justificare contractul de finanțare nr.95/24.03.2011.

Conform art.11 alin.2 C. fiscal, organele fiscale au reconsiderat operațiunea drept o tranzacție între persoane afiliate întrucât, pe perioada controlului reclamanta nu a făcut dovada derulării între persoanele afiliate a operațiunilor economice menționate în contractul de finanțare amintit, și au procedat la majorarea bazei de impunere pentru determinarea profitului impozabil cu c/val dobânzilor neevidențiate aferente împrumutului acordat societății italiene, calculând un impozit pe profit suplimentar în valoare de .X.lei și accesoriile aferente.

Reclamanta a criticat nelegalitatea actelor emise arătând pe de-o parte, că actul de finanțare nu se circumscribe prevederilor Directivei nr.2008/48/CE din 23.04.2008, așa cum greșit susțin părțile, iar pe de altă parte că, dobânda nu a fost stipulată în contract, conform prevederilor exprese ale acestuia, astfel că nu poate reprezenta un venit luat în considerare la calculul profitului impozabil aferent anului 2011.

Nici aceste susțineri ale reclamantei nu au fost apreciate ca întemeiate de către prima instanță, întrucât organele fiscale și-au întemeiat constatările în principal, pe situația de fapt raportat la prevederile legislației interne, respectiv ale art.11 alin.2 C. fiscal și ale pct.34-39 din HG nr.44/2004 – pe care reclamanta nu le-a combătut în concret - acestea invocând doar în subsidiar prevederile directivei amintite.

Mai precis, reclamanta nu a invocat și dovedit că, pe perioada controlului, între persoanele afiliate s-au derulat operațiunile prevăzute în contractul de finanțare, având ca scop organizarea societății italiene „pentru a achiziționa în condiții avantajoase la prețul de piață a producției agricole rezultate din activitatea SC .X. SRL care nu se poate vinde pe piața liberă” în așa fel încât aceasta să nu aibă dificultăți economice, așa cum s-a stipulat în contractul de finanțare - întrucât doar în situația în care ar fi dovedit efectuarea acestor operațiuni, reflectate ca atare la calculul profitului impozabil, putea fi pusă în discuție nelegalitatea procedurii organelor fiscale, de a reconsidera tranzacția între persoanele afiliate, conform art.11 alin.2 C. fiscal, cu consecința recalculării impozitului pe profit corespunzător.

Astfel, organele fiscale au avut în vedere, în mod justificat, în special dispozițiile pct.38 alin.2 lit. a din HG nr.44/2004, respectiv, Normele de aplicare a art.11 alin.2 C. fiscal, potrivit cu care „În cazul serviciilor de finanțare între persoanele afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează: a. dacă împrumutul dat este în interesul activității beneficiarului și dacă a fost utilizat în acest scop”,

precum și cele ale alin.1 din aceleași norme, potrivit cu care: *„Când un contribuabil acordă un împrumut unei persoane afiliate .... indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru un asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv, împrumutului.”*

Prin urmare, în condițiile în care organele fiscale au fost îndreptățite să reconsidere tranzacția între persoanele afiliate *ajustând suma venitului sau cheltuielilor oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției,* conform art.11 C. proc. fisc - operațiunea trebuia efectuată conform instrumentelor prevăzute în normele de aplicare, potrivit cărora *prețul pieței este constituit în mod imperativ, în principal, din dobânda practică pentru servicii furnizate în condiții comparabile* incluzând comisionul de administrare, fiind deci irelevant dacă în cadrul contractului de finanțare încheiat între părți s-a prevăzut sau nu o asemenea dobândă pentru împrumutul sau creditul acordat.

Cât privește modul de calcul al dobânzii, organele fiscale au procedat în conformitate cu aceleași dispoziții ale pct.34 alin.3 și 4 din Norme, care stipulează că la examinarea dobânzii trebuie luate în considerare printre altele, *suma și durata împrumutului, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, și că raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă”*. De asemenea, s-a reținut că în speță nu erau incidente dispozițiile Directivei nr.2008/48/CE din 23.04.2008, în raport cu prevederile specifice privind plafonul creditului acordat și calitatea de persoană fizică pe care o implică noțiunea de consumator în sensul directivei, iar dispozițiile actului european au fost invocate de organele fiscale doar în subsidiar și, cum s-a dovedit legalitatea actelor fiscale din perspectiva legislației interne sub acest aspect, devine irelevant că în speță nu s-ar aplica prevederile directivei, așa cum susține reclamanta, având în vedere și faptul că prin acțiune nu s-a reclamat o eventuală contrarietate între dispozițiile interne și europene în materie, care să oblige instanța la un examen comparabil al acestora în speța de față.

#### **Recursul exercitat în cauză**

Împotriva sentinței civile nr. .X./28 iunie 2013, a Curții de Apel .X., a declarat recurs reclamanta SC .X. SRL, solicitând instanței de recurs să dispună casarea hotărârii recurate cu privire la excepția inadmisibilității capătului de cerere vizând desființarea Deciziei nr. 221/2012 privind procedarea la o nouă verificare a aceleiași perioade și a aceluiași tip de impozit în ceea ce privește suma de .X.lei reprezentând impozit pe profit suplimentar și accesoriu ca urmare a creșterii venitului impozabil al SC .X. SRL după realizarea unor operațiuni de reevaluare a mijloacelor fixe din patrimoniu; reținerea cauzei spre rejudecare în fond cu privire la toate problemele de fapt și drept deduse judecății și pe cale de consecință admiterea cererii de chemare în judecată în sensul modificării în parte a Deciziei nr. 221/2012 emisă de către Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și a actelor pregătitoare întocmite de organele fiscale în sensul anulării tuturor obligațiilor de plată care au format obiectul contestației administrative.

În subsidiar, recurenta a solicitat trimiterea cauzei pentru rejudecare, în temeiul art. 20 alin. 3 teza a II-a din Legea nr. 554/2004.

În dezvoltarea motivelor de recurs, recurenta a prezentat pe larg situația de fapt, reluând practic argumentele prezentate și în cererea de chemare în

judecată, arătând, în esență, că sentința recurată este nelegală și netemeinică din perspectiva soluției privind excepția inadmisibilității acțiunii împotriva soluției cuprinse la pct. 1 din Decizia nr. 221/18 mai 2012.

Prin Decizia nr. 221/20012, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a desființat Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată vizând suma totală de .X.lei dar nu a procedat și la verificarea concretă a situației de fapt dispunând retrimiteră dosarului în vederea efectuării unui nou control la societate, singura consecință a refacerii controlului fiind reverificarea contabilității recurente – pârâte pentru a stabili dacă a avut loc o schimbare a destinației și rezervei din reevaluarea terenurilor vândute.

Instanța de fond avea posibilitatea de a stabili direct că nu a avut loc o modificare a destinației rezervelor rezultate din reevaluare, evitându-se astfel un nou demers judiciar din partea recurente, cu toate consecințele negative privind îngrădirea activității, măsura refacerii controlului fiind inutilă și inoportună.

Instanța a fost investită să se pronunțe exclusiv dacă soluția Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor privind trimiterea dosarului pentru refacerea controlului, este corectă iar instanța a reținut considerente străine de natura pricinii, arătând că SC .X. SRL ar fi putut invoca eventuale prejudicii doar pe calea excepției cererii de suspendare a executării actului administrativ fiscal.

În realitate, instanța trebuia să verifice dacă în speță există un temei juridic pentru ca ea însăși să analizeze dacă în speță a avut loc sau nu o modificare a destinației rezervelor rezultate din reevaluare.

Instanța de fond a preferat să înlăture argumentele .X., fără să le analizeze pe fond și fără să verifice în concret care sunt motivele pentru care retrimiteră dosarului pentru refacerea controlului se impun în speță.

În mod greșit instanța și-a însușit punctul de vedere al organelor fiscale, în sensul că din documentele aflate la dosar nu rezultă dacă societatea, la vânzarea terenurilor, a schimbat sau nu destinația din reevaluarea oferită acesteia, fără a observa faptul că toate documentele relevante pentru lămurirea acestui prim punct al acțiunii s-au aflat de la început în posesia organelor fiscale.

Toate aspectele arătate, justifică existența unui interes născut și actual al recurente – reclamante de a solicita desființarea măsurii refacerii controlului, cu consecința stabilirii de către instanța de judecată a consecințelor juridice care rezultă din situația contabilă, conform indicațiilor Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și pe baza raportului de expertiză judiciară întocmit în prezenta cauză.

Toate datele și documentele necesare au fost puse la dispoziția inspectorilor fiscali, astfel încât retrimiteră dosarului pentru refacerea controlului reprezintă o eludare a dispozițiilor art. 103 alin. 3 coroborat cu art. 105<sup>1</sup> Cod procedură fiscală, dispoziții ce prevăd limitativ și cu caracter de excepție situațiile în care poate avea loc o reverificare pentru aceeași contribuție și pentru aceeași perioadă supusă verificării.

În concluzie, în mod greșit instanța a admis excepția inadmisibilității, recurenta – reclamantă având un interes născut și actual de a solicita desființarea măsurii refacerii controlului cu consecința stabilirii de către instanță a consecințelor juridice care rezultă din situația contabilă.

Sentința pronunțată de prima instanță, este nelegală și în ceea ce privește soluția pe fond, în privința legalității soluției Agenției Naționale de Administrare

Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor de respingere ca neîntemeiată a contestației pentru suma de .X.lei.

Astfel, suma de .X.lei – înregistrare aferentă contului 141 „câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii” - nu reprezintă un venit impozabil pentru societate, pentru a putea fi luată în considerare la calculul profitului impozabil aferent anului 2006.

Este de menționat că înregistrarea sumei de .X.lei (.X.EURO) în contul 141 a fost o eroare de contabilitate, în realitate suma menționată reprezentând un împrumut acordat de S.C. .X. Italia, fapt dovedit cu contractul de împrumut, semnat prin corespondență, încheiat în limba italiană, act ce îndeplinește toate condițiile legale pentru a fi avut în vedere ca act justificativ pentru titlu cu care a fost încasată suma în discuție. Organele fiscale au procedat la mărirea artificială a masei impozabile aferente anului 2006, reținând că suma de .X.lei ar reprezenta un venit pentru societate, dar această sumă nu reprezintă un element similar veniturilor, neputând fi inclusă în masa impozabilă.

Din documentele prezentate, rezultă că suma de .X.EURO a reprezentat un împrumut acordat de către S.C. .X. SRL Italia pentru ca această sumă, împreună cu suma obținută în urma vânzării părților sociale (.X. RON) să fie folosită în scopul stingerii datoriei pe care .X. o avea către S.C. .X. S.R.L., decurgând din contractul de vânzare – cumpărare de acțiuni de la S.C. .X. S.A., iar nu în scopul lichidării S.C. .X..

Actul de împrumut semnat de către S.C. .X. prin d-nul .X., îndeplinește toate condițiile pentru a fi avute în vedere ca act justificativ pentru titlul cu care a fost încasată suma în discuție.

Un act juridic semnat de o persoană care nu are calitatea de reprezentant al celui pentru care semnează nu este un act lovit de nulitate absolută ci de o nulitate relativă, falsă reprezentare căzând asupra cocontractantului sau beneficiarului, situație în care reținerile instanței de fond pe acest aspect sunt vădit neîntemeiate.

Semnarea dispoziției de plată de către domnul .X., dispoziție acceptată de către bancă, reprezintă dovada faptului că acesta avea drept de semnătură în bancă, și putea să efectueze astfel de operațiuni în numele și pe seama societății, operațiunea fiind confirmată de către .X. – reprezentantul legal al .X., prin semnarea de către acesta a Hot. AGA nr. 1/19 ianuarie 2006, prin care S.C. .X. S.R.L. a devenit asociat în cadrul .X. aportând în numerar suma de .X. RON, obligându-se totodată să finanțeze societatea cu suma de .X. Euro. Considerentele reținute de instanță, în sensul că Hotărârea AGA la data de 15 ianuarie 2012 este un document *pro causa*, sunt nejustificate și nelegale, neexistând dispoziții legale, pentru ratificarea unui mandat după trecerea unui anumit moment. Hotărârea AGA menționată, reprezintă dovada ratificării mandatului și ar trebui să ducă la concluzia validității contractului – de împrumut întocmit între S.C. .X. SRL și .X. la data de 20 ianuarie 2006.

Pentru a se evita orice nelămurire cu privire la consimțământul .X. referitor la actele semnate de d-nul .X. în numele societății, înainte de a avea calitatea de reprezentant legal al reclamatei, aceasta a ratificat, în mod expres toate actele astfel semnate, fapt ce rezultă din procesul – verbal al AGA .X. din data de 15 iunie 2012 prin care asociatul unic al .X. ratifică gestionarea efectuată de domnul .X., inclusiv contractul de impunere din data de 19 ianuarie 2006.

Ca urmare se impune modificarea Deciziei nr. 221/18 mai 2012, în sensul eliminării sumei de .X.lei de la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2006, contractul încheiat între .X. și .X., chiar dacă a fost semnat de către dl. .X.,

reprezintă un document justificativ, pentru a se înlătura obligația de plată a sumei de .X.lei plus accesoriile, reprezentând impozit pe profit aferent acestei recalculări.

Sentința primei instanțe este nelegală și cu privire la majorarea profitului impozabil al S.C. .X. ca urmare a recalificării împrumutului fără dobândă în cuantum de 3 milioane EURO acordat asociatului său unic .X. Italia. Prima instanță a adoptat poziția organelor fiscale apreciind că acest împrumut este cu dobândă, considerând dobânda ca un element similar veniturilor care a influențat masa profitului impozabil aferent trimestrelor I și II ale anului 2011, calculând greșit dobânda de .X.lei și accesorii în condițiile în care societatea nu datorează impozit pe profit aferent dobânzilor calculate pentru acel împrumut.

Faptul că .X. a acordat un împrumut unei societăți nerezidente este necontestat, dar operațiunea derulată a fost transparentă, împrumutul fiind necesar societății italiene Finser, pentru obținerea de lichidități în vederea susținerii activităților curente, fiind dificil pentru recurentă să urmărească dacă sumele respective au fost efectiv folosite pentru activitatea curentă. Organele fiscale au stabilit dobânda aplicabilă ca fiind cea practică de BNR în raporturile internaționale, adică de 6% pe an, dar niciodată, în cursul anului 2011 dobânda pentru astfel de împrumuturi nu a atins procentul de 6%.

Chiar dacă s-ar admite o astfel de recalificare a împrumutului, obligația de plată a acestei dobânzi ar deveni scadentă abia la momentul stabilit de părți ca dată a restituirii principalului, astfel încât dobânda nu poate reprezenta pentru .X. un venit aferent anului 2011. Chiar dacă s-ar calcula o dobândă legală de 6% pe an începând cu data acordării creditului, pentru contractul de împrumut, obligația de plată a dobânzii nu este scadentă la momentul emiterii actelor de control atacate și nu putea afecta venitul impozabil al S.C. .X. la data de 30 iunie 2011, întrucât debitul principal trebuie restituit practic, potrivit art. 2 din contract, la data de 23 februarie 2012.

Nefiind o obligație de plată scadentă, dobânda nu reprezintă pentru .X. un venit aferent anului 2011, context pentru care se impune anularea Deciziei de impunere pentru suma de 31.649 lei și accesorii.

Intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a formulat întâmpinare, prin care a solicitat, în esență, respingerea recursului ca nefondat, reluând argumentele expuse prin întâmpinarea depusă în primul ciclu procesual la cererea de chemare în judecată, motiv pentru care nu vor mai fi expuse.

#### **Hotărârea instanței de recurs**

Analizând sentința recurată în raport cu criticile formulate, probatoriul administrat în cauză și dispozițiile legale incidente, se constată că nu subsistă motive de modificare ori casare a sentinței recurate, recursul recurantei – reclamante fiind nefondat.

Este de remarcat faptul că recurenta – reclamantă nu a arătat în ce constă nelegalitatea sentinței pronunțate de prima instanță din perspectiva motivelor de recurs prevăzute de dispozițiile art. 304 Cod procedură civilă, instanța de recurs urmând să analizeze hotărârea recurată în raport de dispozițiile art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă coroborat cu art. 20 din Legea nr. 554/2004, dispozițiile art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă conferind instanței dreptul de a examina cauza în limitele investirii sub aspectul aplicării legii și al temeiniciei soluției.

Astfel, criticile formulate de recurentă vizează atât admiterea excepției inadmisibilității capătului de cerere privind soluția cuprinsă la punctul 1 din decizia nr. 221/18 mai 2012 respectiv retrimiteria dosarului în vederea refacerii



controlului cu privire la suma de .X.lei, dar și modul de soluționare pe fond a contestației privind suma de .X.lei.

Este de reținut faptul că în perioada 10 ianuarie – 19 decembrie 2011, .X. a făcut obiectul unei inspecții fiscale care a cuprins perioada 1 ianuarie 2006 – 30 iunie 2011, iar în urma controlului s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală F – AR .X. din 19 decembrie 2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F – AR nr. .X./19 decembrie 2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X.SRL, în luna noiembrie 2007 a procedat la reevaluarea terenurilor din patrimoniul său, iar în urma reevaluării a înregistrat surplusul de reevaluare în contul 105 „Rezerve din reevaluare”.

În aceeași lună, S.C. .X.a vândut o parte din terenul reevaluat prin contractul de vânzare – cumpărare X/2007 efectuând mai multe operațiuni contabile, iar în momentul scoaterii din evidență a terenurilor vândute a înregistrat articole contabile 105 „Rezerve din reevaluare” = 106 „Alte rezerve” cu suma de .X.lei, sumă apreciată de organele fiscale un câștig din momentul scoaterii din evidență a terenurilor vândute, calculându-se astfel suplimentar impozitul pe profit în sumă de .X.lei, .X.lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și 291643 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, în total stabilind suma de .X.lei.

Prin Decizia nr. 221/18 mai 2011 privind soluționarea contestației depusă de S.C. .X. SRL a fost desființată Decizia de impunere nr. F – AR .X./19 decembrie 2011 emisă de organele de inspecție fiscală pentru suma totală de .X.lei, urmând a se proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit.

Având în vedere că prin Decizia de soluționare a contestației a fost desființată Decizia de impunere privind suma totală de .X.lei, instanța de fond apreciind că nu există un titlu de creanță valabil producător de efecte juridice, nu a mai analizat pe fond criticile privind suma totală de .X.lei iar acțiunea reclamantei vizând suma menționată a fost respinsă ca lipsită de obiect și totodată de un interes legitim și actual.

Criticile recurente vizând modul de soluționare al acestui capăt de cerere sunt nefondate având în vedere considerentele expuse pe larg de prima instanță, considerent pe care instanța de recurs le însușește în totalitate. Este de reținut că potrivit art. 213 din Codul de procedură fiscală, în soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal iar soluțiile ce pot fi date sunt stabilite prin art. 216 Cod procedură fiscal.

În cauza de față, prin Decizia nr. 221/2012, contestația formulată de recurentă a fost admisă în parte conform dispozițiilor art. 216 Cod procedură fiscală, urmând a se efectua un nou control pentru aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare, soluția pronunțată prin decizia de soluționare a contestației fiind dată în raport de dispozițiile art. 216(3<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală.

În condițiile în care organele fiscale abilitate au admis contestația în acord cu dispozițiile art. 216(3<sup>1</sup>) Cod procedură fiscală și au anulat Decizia de impunere nr. F – AR .X./2011 pentru suma de .X.lei reprezentând impozit pe profit, .X. lei majorări de întârziere, .X.lei penalități de întârziere, în total pentru suma de .X.lei, instanța de fond în mod corect a admis excepția invocată de pârâtă, reținând totodată lipsa de obiect și de interes din perspectiva lipsei titlului de creanță valabil,

susceptibil de a fi contestat pe cale administrativă în condițiile art. 205(1) Cod procedură fiscală.

Este de reținut și faptul că prin Decizia nr. 221/2012 privind soluționarea contestației depusă de S.C. .X. împotriva Deciziei de impunere, Direcția Generală de soluționare a contestației nu a soluționat pe fond contestația vizând suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit și accesorii, situație în care instanța de judecată nu putea să verifice pe fond contestația formulată în condițiile art. 205 Cod procedură fiscală, recursul reclamantei vizând legalitatea Deciziei de impunere, desființate de organele fiscale.

După reverificarea dispusă prin decizia contestată și emiterea unui nou act administrativ fiscal ce va viza „strict aceiași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare” conform art. 216(3<sup>1</sup>) Cod procedură fiscală, recurenta – reclamantă va avea posibilitatea legală de a contesta noul act administrativ în condițiile art. 205 Cod procedură fiscală.

A doua categorie de critici formulate de recurentă vizează Decizia de impunere nr. F – AR .X./19 decembrie 2011 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit majorări de întârziere și penalități.

Criticile recurentei vizând „mărirea artificială a masei impozabile aferentă anului 2006” nu pot fi reținute, având în vedere că din probele administrate nu rezultă ce reprezintă suma de .X. EURO, încasată de la .X. S.R.L. Italia și înregistrată la articolele contabile 5123.1 „Conturi la bănci în valută”=473 „decontări de operațiuni în curs de calificare”.

Contractul de împrumut invocat de recurentă pentru a justifica suma menționată, a fost încheiat de .X. prin d-nul .X. care la data încheierii contractului nu avea nici o calitate.

S.C. .X. este o persoană juridică de naționalitate română, înființată în temeiul dispozițiilor Legii nr. 31/1990, iar dreptul de a reprezenta societatea aparține administratorului, drept ce nu poate fi transmis decât dacă această facultate a fost acordată în mod expres (art. 71 din Legea nr. 31/1990).

În cauza de față, actele justificative invocate nu au fost confirmate de reprezentantul legal al societății, fapt reținut corect de prima instanță.

Faptul că d-nul .X. a fost desemnat ca administrator al S.C. .X. la data de 4 iunie 2007, nu duce la confirmarea actelor încheiate anterior de acesta în numele societății.

Potrivit art. 72 din Legea nr. 31/1990, obligațiile și răspunderea administratorilor sunt reglementate de dispozițiile referitoare la mandat dar așa cum s-a precizat, la data încheierii contractului de finanțare (împrumut) d-nul .X. nu avea calitatea de administrator pentru a se putea aplica regulile mandatului în raport de dispozițiile art. 72 din actul normativ arătat. Recurenta a invocat dispozițiile art. 1546 Cod civil, privind ratificarea mandatului dar ratificarea unui mandat putea fi făcută de administratorul S.C. .X. de la data de 19 ianuarie 2006 și nu de către administratorul societății de la data de 15 decembrie 2012. De asemenea, structura acționariatului societății la cele două date era diferită, instanța de fond stabilind în mod corect că Hotărârea AGA din data de 15 iunie 2012 este pro causa, fiind întocmită după finalizarea controlului efectuat de organele fiscale și după soluționarea contestației prin Decizia nr. 221/18 mai 2012, dispozițiile art. 1546 Cod civil, nefiind aplicabile în speță.

Este evident că operațiunea juridică, denumită împrumut, din data de 20 ianuarie 2006 nu reprezintă un document justificativ pentru operațiunile economice din punct de vedere fiscal, astfel că în mod corect, ținând cont de dispozițiile art.

19 alin. 1 Cod fiscal și pct. 12 din H.G. nr. 44/2004 precum de dispozițiile pct. 201 din OMFO nr. 1752/2005, organele fiscale au reținut că suma de .X. lei reprezintă un venit, fiind recalculată masa profitului impozabil .

Recurenta susține că instanța de fond nu a analizat toate actele anexate, susținere inexactă în raport de considerentele expuse la fila 9 din sentința recurată, instanța analizând contractul de finanțare, hotărârile AGA invocate dar și efectele ratificării mandatului invocat.

Ultima critică vizează suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit prin mărirea masei profitului impozabil aferentă trimestrului I și II, decurgând din contractul de împrumut în sumă de .X. EURO acordat societății afiliate .X. din Italia la data de 28 martie 2011.

Prin contractul de finanțare din 28 martie 2011 recurenta – reclamantă a transferat cu titlu gratuit suma de .X. EURO, societății afiliate .X. din Italia conform contractului de finanțare nr. x/24 martie 2011.

Reîncadrarea tranzacției de către organele fiscale s-a făcut în raport de dispozițiile art. 11 din codul fiscal dar și de dispozițiile pct. 34 și 38 din Normele Metodologice , iar susținerea recurenteii în sensul că nu datorează impozit pentru dobânda aferentă nu poate fi reținută în raport de dispozițiile legale invocate. Astfel, potrivit art. 11 alin. 2 Cod fiscal, în vigoare la momentul încheierii contractului de împrumut, „în cadrul unei tranzacții între persoane române și străine nerezidente afiliate, precum și între persoanele române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.....”.

Prin punctul 38 din H.G. nr. 44/2004 se stabilește de asemenea că atunci „când un contribuabil acordă un împrumut unei persoane afiliate sau când primește un astfel de împrumut, indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței și astfel de serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată....”.

Analizând dispozițiile legale arătate, se constată că în mod corect instanța de fond a stabilit că organele fiscale au fost îndreptățite să reconsidere tranzacția și să calculeze dobânda în raport de dispozițiile cuprinse la pct. 34 și 38 din H.G. nr. 44/2004.

Faptul că dobânda nu a fost menționată în contract nu înlătură aplicarea dispozițiilor legale menționate, dobânda fiind calculată în raport de rata dobânzii BNR pentru împrumuturile acordate în valută, critica recurenteii pe acest aspect nefiind reținută, cu atât mai mult cu cât momentul exigibilității dobânzii este lunar.

Invocarea de către organele fiscale a Directivei 2008/84/CE a Parlamentului European, privind contractele de credit pentru consumatori a fost făcută în subsidiar de către organele fiscale, fără a se putea reține nelegalitatea actului fiscal contestat, aspect reținut corect de prima instanță.

Față de considerentele expuse, Înalta Curte în raport de dispozițiile art. 312 alin. 1 Cod procedură civilă art.20 din Legea nr. 554/2004 va respinge ca nefondat recursul declarat de S.C. „.X.” S.R.L împotriva sentinței civile nr..X. din 28 iunie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția de contencios administrativ și fiscal.

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

Respinge recursul declarat de S.C. „.X.” S.R.L. împotriva sentinței civile nr..X. din 28 iunie 2013 a Curții de Apel .X. - Secția de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 14 mai 2014.

**JUDECATOR,**  
X

**JUDECATOR,**  
X

**JUDECATOR,**  
X

**MAGISTRAT ASISTENT,**  
X

X