

ROMÂNIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr.3181

Dosar nr.5976/35/2004

Ședința publică de la 16 iunie 2010

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

&&&

La data de 13 mai 2010, s-au luat în examinare recursurile declarate de reclamanta S.C. „X” S.R.L. .X. și de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., în nume propriu și în reprezentarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală și a Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, împotriva sentinței nr. 118/CA/2009-P.I. din 26 iunie 2009 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea cu data de 13 mai 2010 iar pronunțarea deciziei s-a amânat, succesiv, la data de 20, 27 mai și, ulterior, la data de 3, 10 și, respectiv, 16 iunie 2010.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin sentința nr. 118/CA/2009-P.I. din 26 iunie 2009, Curtea de Apel .X. -Secția contencios administrativ și fiscal a admis, în parte, acțiunea formulată de reclamanta S.C. „X” S.R.L. .X. în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili. Pe cale de consecință, instanța a dispus anularea parțială a Deciziei nr.357/11.11.2004 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. și exonerarea societății reclamante de obligația de plată a sumei de .X. lei, stabilită prin Decizia de impunere nr. .X./12.02,2004 încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., reprezentând: TVA în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei. De asemenea instanța de fond a anulat Decizia de impunere nr..X./12.08.2004 emisă de

Ministerul Finanțelor Publice - Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., în ce privește obligarea reclamantei la plata sumelor menționate.

Prin aceeași sentință, instanța de fond a respins contestația reclamantei referitoare la pct.2 din decizia nr.357/11.11.2004 privind impozitul pe profit, majorările și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit și au fost obligate părțile, în solidar, la plata sumei de .X. lei, cu titlu de cheltuieli de judecată parțiale în favoarea reclamantei, reprezentând onorariu avocat.

Pentru a pronunța această sentință, instanța fond a reținut următoarele: În baza raportului de inspecție fiscală din 9.08.2004, s-a emis decizia de impunere nr..X./12.08.2004, prin care s-a reținut în sarcina reclamantei pe lângă alte obligații bugetare și obligația de a plăti impozit pe profit în sumă de .X. lei, dobânzi aferente de .X. lei, penalități aferente de .X. lei, TVA de plătit în suma de .X. lei, dobânzi aferente de .X. lei, penalități aferente de .X. lei.

Reclamanta a făcut contestație pentru suma de .X. lei impozit pe profit, .X. lei majorări și .X. lei penalități precum și pentru suma integrală reprezentând TVA, majorări și penalități aferente.

Prin decizia nr.357/11.11.2004 emisă de A.N.A.F., a fost respinsă contestația pentru TVA și desființată decizia de impunere pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit, majorări și penalități aferente, cu consecința refacerii inspecției fiscale de către o altă echipă, pe aceeași perioadă și pentru același impozit conform celor reținute în decizie.

Cu privire la impozitul pe profit în considerentele deciziei se reține că, în perioada 1999 - 2000, reclamanta a înregistrat pe cheltuieli de investiții suma de .X. lei pe care le-a înscris în declarațiile de impunere anuale întocmite pe anii 1999 - 2001 și le-a dedus din profitul impozabil pe acești ani. Prin raportul de inspecție fiscală nu s-a pus la îndoială existența investiției, ci numai forma în care a fost confirmată de consiliul local.

Listele de lucrări purtând semnătura primarului și amprenta ștampilei acestuia și a Consiliului local constituie confirmarea investițiilor realizate de reclamantă pentru care beneficiază de facilitățile prevăzute la art. 10 din O.G. nr.27/1996, având drept de deducere din profitul impozabil.

Reclamanta a majorat costul de producție sau de achiziție a mijloacelor fixe ce fac obiectul investițiilor realizate în anul 1999 cu suma de .X. lei, reprezentând valoarea dobânzilor și diferențelor de curs valutar înscrise în extrasele de cont aferente unui credit contractat în anul 1995.

În timpul soluționării contestației reclamanta a depus o copie a contractului de credit nr.X/31.01.1995 încheiat cu X S.A., contract care nu a fost analizat de inspectorii fiscali în raportul de inspecție fiscală.

Potrivit art.186 pct.3 cod procedură fiscală, în cazul desființării actului administrativ atacat, urmează a se încheia un nou act administrativ fiscal, care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

Faptul că în dispozitivul deciziei nu se reproduce acest text cu expresia „*se va încheia un nou act administrativ fiscal*”, ci s-a trecut „*refacerea inspecției fiscale*”, nu duce la nulitatea deciziei.

Potrivit art. 107 cod procedură fiscală, raportul de inspecție stă la baza emiterii deciziei de impunere. Decizia de impunere se emite numai dacă în urma inspecției se modifică baza de impunere. Decizia de impunere este actul administrativ fiscal, care însă nu poate fi emisă decât după inspecția fiscală și numai dacă se modifică baza de impunere.

Pe lângă dispoziția expresă a comisiei de contestații cu privire la beneficiul facilităților fiscale prevăzute de OG nr.27/1996 s-a mai prevăzut și analizarea contractului de credit bancar, act care nu a fost prezentat la inspecția fiscală dar care a influențat calculul impozitului pe profit.

În ceea ce privește obligația de plată a TVA, în considerentele deciziei atacate se reține că, reclamanta a încheiat un contract de asociație în participațiune cu SC X SRL (.X.) în vederea realizării în comun a proiectului de investiții „Fabrica de alcool” în care au precizat că fiecare asociat rămâne proprietar de drept al aportului adus în asociere.

Acest contract de asociere nu a fost pus în executare și mijloacele fixe nu au fost achiziționate ca urmare a desfășurării în comun a activității de asociere care să dea drept la împărțirea acestora și ieșirea din indiviziune ca bun comun.

În continuarea deciziei se analizează contractul de asociere în participațiune și se reține că utilajele transferate la SC X SRL au fost achiziționate din aportul reclamantei la asociere și astfel, conform contractului formează proprietatea reclamantei. Utilajele fiind transferate la SC X SRL, având ca bază o compensare de aport între asociați în vederea ieșirii ulterior din indiviziune, această operațiune este purtătoare de TVA.

Sub aspectul stării de fapt, instanța de fond reține că la data de 14.10.1994, contestatoarea a încheiat cu S.C. X S.R.L. un contract denumit "contract de asociere în participațiune" având ca obiect "asocierea în vederea realizării în comun a proiectului de investiții Fabrica de alcool", pentru o perioadă de 5 ani de la data încheierii.

SC X SRL aduce aport în natură imobilele situate în complexul .X., respectiv halele 6-10.

SC X SRL aduce ca aport o creanță pe seama unui credit bancar ce urmează a fi obținut de X USD din care se vor achiziționa utilaje necesare punerii în funcțiune a unei distilării.

În contractul de asociere se prevede printre altele ca "fiecare asociat rămâne proprietar de drept al aportului adus în asociere"

Ulterior, la data de 04.10.1999, prin hotărârea AGA s-a dispus prelungirea asocierii și totodată lichidarea acesteia până la data de 31.03.2000.

Totodată, în data de 04.10.1999 se încheie actul adițional nr. 2 prin care se stipulează:

- se recalculează aportul S.C. X S.R.L. la realizarea investiției și rambursarea sumelor facturate de către SC X SRL la cursul BNR de la data efectuării operațiunilor;

- SC X a participat în perioada 1997-1999 cu .X. lei pentru realizarea fabricii de alcool, suma reprezentând X USD, la cursurile de la data înregistrării operațiunilor;

- SC X SRL a rambursat SC X SRL sume reprezentând X USD la cursurile la care au avut loc operațiunile;

- pentru diferența de .X. USD, rămasa de rambursat părțile sunt de acord ca S.C. X S.R.L. să devină proprietar pe mijloace fixe stabilite de comun acord până la concurența acestei sume;

- operațiunile de lichidare a asocierii și întocmirii listei cu mijloacele fixe ce vor fi transferate se vor efectua până la 31.03.2000.

Mijloacele fixe ce vor fi predate de contestatoare la S.C. X.S.R.L. în vederea lichidării contractului de asociere sunt cele prevăzute în anexa la contract.

S.C. X.S.R.L. facturează în data de 03.01.2000, către contestatoare cu factura fiscală nr.X "Diferență valorică participații" în sumă de X lei. Cu aceasta valoare SC X SRL majorează valoarea contabilă a unui număr de 49 mijloace fixe.

Tot la data de 03.01.2000, cele două societăți încheie protocolul de predare - primire prin care contestatoarea transferă un număr de 13 mijloace fixe în valoare de X lei, pentru stingerea datoriei către S.C. X.S.R.L. ca urmare a acceptării facturii fiscale menționată mai sus.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că transferul proprietății asupra acestor mijloace fixe s-a făcut fără a se întocmi factură și fără a se aplica taxa pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

Raportat la situația de fapt expusă mai sus, în ceea ce privește TVA, instanța de fond reține că problema dedusă judecății este dacă operațiunea de predare-primire a unui număr de 13 mijloace fixe aflate în patrimoniul reclamantei către SC X SRL reprezintă sau nu un transfer al dreptului de proprietate, operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA.

În conformitate cu prevederile art. 2 alin. 1 lit.b) din OG nr.3/1992, republicată, privind TVA, precum și ale pct. 11111.1 din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe „Livrarea constituie

transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin cei care acționează în numele acestora..."

Reține prima instanță că din aceste prevederi rezultă că operațiunea de livrare de bunuri presupune trecerea bunului din patrimoniul proprietarului către beneficiar, această operațiune fiind atributul exclusiv al proprietarului.

Din raționamentul pârâtelor rezultă că bunurile transferate către S.C. .X. S.R.L. constând în cele 13 mijloace fixe ar fi fost proprietatea exclusivă a S.C. .X.S.R.L, reclamanta efectuând o presupusă operațiune de livrare de bunuri pentru care ar fi trebuit să colecteze TVA în conformitate cu prevederile art. 2 alin. 1 lit. b) din OG nr.3/1992, republicată.

Acest raționament, însă, se arată în considerentele sentinței atacate, nu poate fi primit întrucât contravine voinței părților materializată prin Contractul de asociere și actele adiționale ulterioare, precum și constatărilor aceluiași organe fiscale, potrivit cărora investiția reprezentată de „Fabrica de alcool” a fost realizată, ea fiind confirmată de autoritățile ce dețin competențe sub acest aspect.

Apreciază prima instanță că, întrucât investiția este realizată în cadrul asocierii, toate mijloacele fixe realizate în cadrul asocierii, fiind parte din investiție și transferate către S.C. .X. S.R.L., nu reprezintă proprietatea exclusivă a reclamantei, astfel încât să se poată reține că au fost transferate bunuri proprii ale societății reclamante și pe cale de consecință să constituie o livrare de bunuri în sensul dispozițiilor invocate în actele contestate.

Cât privește aplicarea dispozițiilor art. 251 Cod comercial, instanța de fond reține că, deși organul de soluționare a contestației administrative îl redă întocmai, atunci când concluzionează asupra aplicării acestora, înțelege să-i confere o interpretare extrasă din context.

Astfel, se arată în considerentele sentinței recurate, regula generală instituită prin art. 251 Cod comercial este cea potrivit căreia participații la o asociere nu au nici un drept de proprietate asupra bunurilor, chiar dacă au fost procurate de ei personal. Însă prin alin.2 al aceluiași articol, legiuitorul a prevăzut și o excepție de la regulă, prin care, în măsura în care părțile stabilesc ca aporturile lor la constituirea asocierii să le fie restituite, această măsură este permisă. Mai mult, atunci când restituirea în natură nu este posibilă au dreptul și la repararea prejudiciilor suferite.

Cu alte cuvinte, reține prima instanță, se poate susține că de vreme ce după recalcularea aporturilor la constituirea asocierii s-a constatat că .X. a participat cu suma astfel cum a fost recalculată, iar părțile au prevăzut în mod expres ca fiecare dintre asociați să-și recupereze și să rămână proprietar pe ceea ce a adus ca aport, este lesne de observat că societatea

reclamantă se încadrează în situația de excepție prevăzută de alin. 2 al art. 251 Cod comercial.

Instanța de fond reține ca fiind neîntemeiată și susținerea pârâtelor în sensul că în contractul de asociere nu a fost menționată în mod expres cota de participare, deoarece părțile au prevăzut prin art. 7 din contract modalitatea de determinare a aporturilor fiecărui asociat, respectiv: după finalizarea obiectului asocierii, de comun acord și într-o proporție ce se va stabili ulterior. Or, prin procesul verbal din 03.01.2000 părțile, de comun acord au decis ca .X. pentru participațiile în cadrul asocierii să primească în contrapartidă o parte din mijloacele fixe realizate în baza contractului de asociere.

În consecință, se arată în considerentele sentinței atacate, mijloacele fixe predate de către reclamantă societății .X. reprezintă aportul acesteia la realizarea obiectivului asocierii, recalculat conform clauzelor contractuale și restituit potrivit voinței părților, astfel cum a fost materializată în contractul de asociere și actele adiționale ulterioare.

Cât privește susținerea pârâtelor cum că utilajele respective nu au intrat în proprietatea .X. SRL ca urmare a unei ieșiri din indiviziune ci dintr-un transfer care a avut la bază o compensare de aport între asociați în vederea ieșirii din indiviziune, prima instanță reține că această afirmație nu este dovedită, fiind contrazisă de probele administrate în cauză, respectiv înscrisuri și expertiză contabilă (fila 194 dosar 5976/CA/2004 al Curții de Apel .X.); aceste probe relevă faptul că cele 13 mijloace fixe au fost obținute în asociere, evidența contabilă privind investiția fiind ținută distinct de evidența contabilă privind activitatea curentă a reclamantei, iar transferul mijloacelor fixe s-a realizat cu respectarea dispozițiilor legale în materie.

De asemenea, arată instanța de fond, prin completarea raportului de expertiză contabilă (fila 271 din dosar nr.X/CA/2004) expertul contabil a răspuns punctual obiecțiunilor formulate de pârâta D.G.F.P. .X. în reprezentarea A.N.A.F. București, menținându-se concluziile primului raport de expertiză.

În ceea ce privește excepția invocată de reclamantă privind efectuarea unei noi inspecții fiscale pentru aceeași perioadă cu privire la TVA și accesoriile sale, cu încălcarea prevederilor art. 95 alin. 2 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, instanța de fond a respins-o ca neîntemeiată având în vedere că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală încheiat la 09.08.2004, care a stat la baza întocmirii deciziei de impunere contestate, se precizează expres că ultima verificare a societății reclamante pe linie de TVA s-a finalizat cu întocmirea procesului-verbal nr.1 181/02.07.1999, perioada verificată fiind până la 31.05.1999. Or, reține prima instanță, perioada pentru care s-au stabilit obligațiile fiscale accesorii

(TVA, dobânzi TVA și penalități TVA) menționată în cuprinsul deciziei de impunere a fost 01.06.1999- 26.07.2004 (fila 79 din dosar 5976/CA/2004 al Curții de Apel .X.).

Referitor la impozitul pe profit stabilit prin decizia de impunere, instanța de fond constată că Înalta Curte de Casație și Justiție, prin decizia de casare nr.513/30.01.2009, a lămurit această problemă prin respingerea motivelor de recurs vizând refacerea inspecției fiscale cu privire la impozit pe profit și accesoriile sale și, respectiv, interpretarea greșită a actului juridic dedus judecării prin menținerea de către prima instanță a soluției de refacere a inspecției fiscale.

În acest sens, instanța de fond arată că dispozițiile art. 186 pct.3 Cod procedură fiscală prevăd posibilitatea ca în cazul desființării actului administrativ atacat urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

Cu privire la susținerea reclamantei, potrivit căreia este greșită soluția de refacere a inspecției fiscale pentru că legea prevede numai încheierea unui nou act administrativ fiscal, prima instanță reține că este greu de presupus cum poate fi încheiat un nou act administrativ care să se refere la impozitul pe profit și să țină seama de considerentele deciziei de soluționare a contestației dacă nu se reface inspecția, pentru că trebuie analizat contractul de credit încheiat în anul 1995 cu X SA, iar organul de soluționare a contestației a reținut că reclamanta beneficiază de facilitățile prevăzute de art. 10 din O.G. nr.27/1996 având drept de deducere din profitul impozabil.

Refacerea inspecției fiscale, se arată în considerentele sentinței atacate, nu poate viza decât impozitul pe profit și, așa cum cere legea, la întocmirea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere numai considerentele deciziei prin care s-a dispus refacerea inspecției.

Împotriva acestei sentințe, considerând-o netemeinică și nelegală, au declarat recurs reclamanta S.C. X" S.R.L .X., precum și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în nume propriu și în reprezentarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală și a Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Prin cererea de recurs formulată de reclamanta S.C: X X S.R.L., având ca temei juridic dispozițiile art. 304 pct.9 și art. 304¹ Cod procedură civilă, au fost aduse soluției pronunțate de curtea de apel două principale critici:

1.- interpretarea și aplicarea greșită a dispozițiilor privind refacerea controlului în ceea ce privește impozitul pe profit, în condițiile în care pretinsul motiv de reverificare (analizarea contractului de credit încheiat în anul 1995 cu X S.A.) nu face parte din excepțiile prevăzute de art. 105(3)

teza II din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală pentru a se dispune o astfel de măsură;

2.- nelegalitatea cu privire la soluționarea cererii de obligare a intimatelor la plata cheltuielilor de judecată, acestea fiind acordate parțial fără a se ține seama de complexitatea problemelor de drept ridicate în cauză care au necesitat activitatea calificată a mai multor avocați și de dispozițiile art. 133 (1) teza I din Statutul profesiei de avocat din 2004.

În dezvoltarea primului motiv de nelegalitate s-a arătat că în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației administrative nu au fost indicate niciuna din situațiile expres prevăzute în Codul de procedură fiscală care să poată justifica o eventuală acțiune de reverificare, așa încât ea are un caracter nelegal și abuziv totodată, în mod greșit prima instanță motivându-și respingerea acțiunii sun acest aspect prin decizia de casare nr. 513/30 ianuarie 2009 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția contencios administrativ și fiscal.

În opinia recurenteii nu se mai poate verifica contractul de credit încheiat cu X S.A. în anul 1995 în condițiile în care împrumutul acordat în baza acestuia a fost deja analizat în cadrul realizării investiției, iar în temeiul art. 216(2) Cod procedură fiscală decizia corectă și legală pe care Agenția Națională de Administrare Fiscală ar fi trebuit să o emită era aceea de admitere a contestației și de anulare a actelor administrative fiscale.

Cererea de recurs promovată de cele două autorități fiscale pârâte a fost întemeiată în drept pe dispozițiile art. 304 pct.9 Cod procedură civilă iar în motivarea ei s-au subliniat că încadrarea juridică din punctul de vedere al operațiunilor efectuate în baza contractului de asociere în participație este corectă și prin urmare obligațiile stabilite în sarcina societății reclamante reprezentând TVA și accesoriile aferente prin decizia de impunere nr. .X./12 august 2004 întocmită de DGFP .X. este legală și temeinică; totodată s-a apreciat că la stabilirea cheltuielilor de judecată nu s-au avut în vedere dispozițiile art. 274(3) Cod procedură civilă, suma solicitată cu acest titlu de reclamantă fiind mult prea mare și că se impune reducerea ei.

Asupra problemei de fond, referitoare la TVA și accesorii aferente, cele două recurente-pârâte au arătat că, deși în primul ciclu procesual instanța a reținut în mod corect prin sentința nr. 338/28 noiembrie 2005 și ulterior prin considerentele deciziei nr. X/2007 pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție -Secția contencios administrativ și fiscal, contractul încheiat între societatea reclamantă și S.C. .X. S.R.L. doar poartă denumirea de contract de asociere în participație deoarece, astfel cum au fost înregistrate în contabilitate, operațiunile desfășurate nu sunt de natura asocierii în participație. Prin acest contract ce a avut ca obiect

asocierea în vederea realizării în comun a proiectului de investiții fabrica de alcool, scopul real urmărit a fost acela ca reclamanta să beneficieze de facilitățile fiscale acordate în temeiul O.G. nr. 27/1996 republicată, respectiv de dreptul de deducere a valorii investițiilor realizate în zona Munților Apuseni urmând ca o parte din lucrări să fie achitate de .X. în lei, iar la data finalizării investiției să se restituie sumele plătite.

Prin contractul de asociere nu s-au stabilit cote de împărțire a profitului sau pierderii obținute în activitatea desfășurată în cadrul asocierii și nici nu s-au întocmit deconturi de venituri și cheltuieli pentru alocarea acestora în limitele cotelor de participare deținute de fiecare dintre asociați.

Cu toate acestea, precizează recurente-pârâte, instanța de fond a reținut greșit că evidența contabilă a asocierii a fost ținută distinct și că transferul mijloacelor fixe s-a realizat cu respectarea normelor legale în materie, fiind apreciat ca o ieșire din indiviziune în condițiile existenței unui contract de asociere în participațiune, consecință fiind cea a neimpozitării acestei operațiuni din punctul de vedere al TVA.

Față de clauza contractuală expresă prin care părțile și-au exprimat acordul pentru păstrarea dreptului de proprietate asupra bunurilor aduse ca aport în cadrul asocierii, nu se poate presupune că bunurile achiziționate ar fi devenit proprietatea indiviză a asociaților, față de faptul că transferul mijloacelor fixe către S.C. .X. S.R.L. s-a efectuat la 3 ianuarie 2000 – în perioada în care contractul producea efecte juridice chiar dacă nu a fost pus în executare – s-a considerat de către cele două recurente ca fiind indubitabil că mijloacele fixe nu au intrat în proprietatea S.C. .X. S.R.L. ca urmare a unei ieșiri din indiviziune ci în urma unui transfer având la bază compensare între asociați, iar această operațiune este purtătoare de TVA.

Recurenta-reclamantă a răspuns punctual criticilor aduse de părțile adverse **prin întâmpinare**, iar apărările acesteia s-au axat pe greșita calificare dată de către autoritățile fiscale operațiunii de predare-primire a mijloacelor fixe ce s-au aflat în patrimoniul său, aceasta nefiind un transfer al dreptului de proprietate și deci netaxabilă din punctul de vedere al TVA, pe realitatea realizării investiției „fabrica de alcool” care a fost confirmată de Consiliul local – autoritate competentă, și nu în ultimul rând pe concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză.

Examinând cauza, din perspectiva ambelor cereri de recurs, a probatoriului existent și a normelor legale incidente, **Înalta Curte de Casație și Justiție reține ca nefondate criticile aduse de reclamanta S.C. X S.R.L. și ca fondate cele formulate de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală**, pentru cele ce se vor puncta în continuare.

Rezumativ, istoricul speței se prezintă astfel:

S.C. X S.R.L. a contestat pe calea contenciosului administrativ decizia nr. 357/11 noiembrie 2004 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală prin care s-a soluționat contestația împotriva deciziei de impunere nr. .X./12 august 2004, în sensul că s-a respins această contestație pentru suma reprezentând TVA și accesorii (art. 1 din decizie) și s-a admis contestația prin desființarea deciziei de impunere nr. .X./2004 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite în baza constatărilor cuprinse în cap III.2 din raportul de inspecție fiscală nr. X/2004 reprezentând impozitul pe profit, majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente, cu consecința refacerii inspecției fiscale de către o altă echipă pentru aceeași perioadă și pentru același impozit conform celor reținute în decizia ANAF (pct.2 din această decizie).

Prin sentința nr. 338/CA/28 noiembrie 2008 Curtea de Apel .X. – Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea.

Recursul declarat împotriva acestei sentințe a fost respins prin decizia nr. X/20 iunie 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția contencios administrativ și fiscal.

Contestația în anulare formulată de S.C. X împotriva deciziei pronunțate în recurs a fost admisă prin decizia nr. X/20 iunie 2008 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția contencios administrativ și fiscal care a desființat decizia nr. X/2007 și rejudecând recursul Înalta Curte de Casație și Justiție-Secția contencios administrativ și fiscal a pronunțat decizia nr. 513/30 ianuarie 2009 prin care a admis recursul, a casat sentința civilă nr. 338/2005 și a trimis cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

În fond, după casare, Curtea de Apel .X. a pronunțat sentința nr. 118/26 iunie 2009 aflată la acest moment în control judiciar, soluția și argumentele instanței de fond fiind prezentate în considerentele deciziei de față.

- În privința recursului declarat de societatea reclamantă, Înalta Curte observă că principala critică enunțată de societatea comercială și care vizează în mod explicit refacerea inspecției fiscale referitor la impozitul pe profit dispusă prin decizia ANAF nu poate fi acceptată de vreme ce printr-o decizie irevocabilă (decizia de casare nr. 513/30 ianuarie 2009), Înalta Curte de Casație și Justiție a tranșat această problemă, stabilind că măsura refacerii inspecției fiscale este legală. În considerentele deciziei de casare s-a subliniat că încheierea unui nou act administrativ fiscal în sensul art. 186 pct.3 Cod procedură civilă implică refacerea inspecției fiscale deoarece numai astfel se poate analiza contractul de credit încheiat în anul 1995 cu X S.A. (depus de reclamantă în timpul soluționării contestației administrative și care nu a fost, deci, avut în vedere cu ocazia întocmirii primului raport de inspecție fiscală).

Refacerea raportului de inspecție fiscală era necesară și pentru faptul că fără a se contesta existența investițiilor înscrise în declarațiile de impunere pe anii 1999-2001, autoritatea fiscală nu a acceptat forma în care consiliul local a conformat aceste investiții. Or, aceste lipsuri au fost complinite ulterior constituind o confirmare de natură a recunoaște dreptul reclamantei de a beneficia de facilitățile prevăzute la art. 10 din O.G. nr. 27/1996 (drept de deducere din profitul impozabil).

Menținerea ca legală de către instanța fondului a punctului 2 din decizia ANAF nr. 357/11 noiembrie 2004, cu accent pe refacerea inspecției fiscale pentru aceeași perioadă (1999-2001) și pentru același impozit (impozitul pe profit) reprezintă o soluție care nu excede situațiilor de excepție prevăzute de art. 105(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, susținerile recurente-reclamante nefiind confirmate prin cele arătate mai înainte, iar în același timp prin această abordare s-a dat eficiență dispozițiilor art. 315(1) Cod procedură civilă în contextul în care prin decizia de casare s-a dat dezlegare problemei de drept în discuție.

- Referitor la principalul motiv de nelegalitate invocat de recurentele-pârâte și subsumat de acestea prevederilor art. 304 pct.9 Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că acesta este întemeiat.

În mod corect instanța fondului a stabilit că problema dedusă judecății este aceea dacă operațiunea de predare-primire a unui număr de 13 mijloace fixe aflate în patrimoniul societății reclamante către S.C. .X. S.R.L. reprezintă sau nu un transfer al dreptului de proprietate și este sau nu o operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA, numai că dezlegarea dată acestei probleme este greșită.

În contextul contractului denumit de cele două societăți „contract de asociere în participațiune” încheiat la 14 octombrie 1994, având ca obiect asocierea în vederea realizării în comun a proiectului de investiții Fabrica de alcool, a actului adițional la acest contract încheiat la 4 octombrie 1999, al prevederilor art. 251 și urm. din Codul comercial, dar prevalenței voinței celor două părți contractante conform căreia fiecare asociat rămâne proprietar de drept al aportului adus în asociere, din actele dosarului a rezultat fără dubiu că transferul proprietății mijloacelor fixe menționat în protocolul din 3 ianuarie 2000 s-a făcut fără a se întocmi factură și fără a se aplica TVA pentru această operațiune.

Sunt nerelevante apărările recurente-reclamante legate de expertiza contabilă întocmită în cauză, pe acest aspect, întrucât expertul nu s-a pronunțat asupra naturii contractului, calificarea acestuia nefiind atributul său, ci al instanței.

Clauza contractuală prin care reclamanta și S.C. .X. S.R.L. și-au dat acordul păstrării dreptului de proprietate asupra bunurilor aduse ca aport în cadrul asocierii nu poate fi ignorată și constituie unul din

argumentele principale ale aprecierii ca greșită a concluziei instanței de fond că operațiunea în discuție ar putea fi asimilată unei ieșiri din indiviziune, câtă vreme bunurile achiziționate nu aveau cum să devină proprietatea indiviză a asociaților.

Teza autorităților fiscale este susținută însă în mod evident de documentele prezentate de cele două societăți, examinate de expertul contabil, transferul mijloacelor fixe având natura unei operațiuni de finanțare de către S.C. X S.R.L. a unor investiții realizate de reclamantă, investiții care au intrat în patrimoniul acesteia și au fost contabilizate ca și investiții proprii.

Într-adevăr, expertul a reținut că mijloacele fixe au fost înregistrate analitic distinct, dar aceasta pentru că o astfel de înregistrare reprezintă o condiție pentru a beneficia de facilitățile acordate prin O.G. nr. 27/1996 (pentru investițiile realizate în Munții Apuseni).

Este de necontestat că în perioada 1997-2001 recurenta-reclamantă a dedus din profitul impozabil cheltuielile făcute cu investițiile respective, deci s-a prevalat de dispozițiile O.G. nr. 27/1996.

Conform Regulamentului de aplicare a legii contabilității (aprobat prin H.G. nr. 704/1993 -pct.101) cu referire la Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit (aprobat prin H.G. nr. 974/1994) la care și expertul contabil face trimitere în lucrarea sa, există obligația ca veniturile și cheltuielile determinate de asocierile în participațiune să fie contabilizate distinct de către unul din asociați, iar la sfârșitul perioadei de raportare să fie transmise în cote proporționale fiecărui asociat, pe bază de decont, în vederea înregistrării în contabilitatea proprie.

În speță, niciuna din societăți nu a întocmit astfel de deconturi, recurenta-reclamantă nu a transmis niciun decont către S.C. X. S.R.L. căci investiția s-a realizat pe numele ei, pe perioada de derulare a contractului nu s-a realizat profit și fiecare parte a rămas proprietara de drept a aportului său.

Transferul celor 13 mijloace fixe către S.C. XS.R.L. a avut la bază o compensare de aport între asociați (factura reprezentând „diferență valorică de participare”), iar această operațiune este în mod clar o operațiune de transfer de bunuri în proprietatea altei persoane juridice, căreia i se aplică art. 2(1) lit.b) din O.G. nr. 3/1992 coroborat cu pct. 1.1. și pct.1.5 din Normele metodologice de aplicare a ordonanței (aprobată prin H.G. nr. 512/1998), deci este vorba de un transfer ce se putea face doar pe bază de factură fiscală cu TVA.

Ca urmare, **în temeiul art. 312(1) Cod procedură civilă și art. 20(1) din Legea nr. 554/2004, recursul declarat de reclamantă va fi respins, iar în temeiul art. 312(1) și (3) teza I, pentru motivul prevăzut de art. 304**

pct.9 Cod procedură civilă, recursul declarat de autoritățile pârâte va fi admis, cu consecința modificării sentinței atacate în sensul respingerii în tot a acțiunii formulate de reclamanta S.C. .X. S.R.L. și a menținerii ca legal și a pct. 1 din decizia nr. 357/11 ianuarie 2004 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală și a deciziei de impunere nr. .X./12 august 2004 a Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. privind sumele reprezentând TVA și accesorii.

Având în vedere concluzia Înaltei Curți, motivele de recurs ale ambelor părți care privesc quantumul cheltuielilor de judecată nu vor mai face obiectul niciunei analize, nefiind incidente dispozițiile art. 274(1) Cod procedură civilă.

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

Respinge recursul declarat de S.C. „X” S.R.L. .X. împotriva sentinței nr. 118/CA/2009-P.I. din 26 iunie 2009 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Admite recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., în nume propriu și în reprezentarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală și a Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, împotriva aceleiași sentințe.

Modifică în tot sentința atacată în sensul că respinge acțiunea formulată de reclamantă ca neîntemeiată.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 16 iunie 2010.

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X