

# ROMÂNIA

## CURTEA DE APPEL BRAȘOV SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr. (

Dosar nr.

**Sedința publică din 17 decembrie 2009**

Completul compus din:

PRESEDINTE -	- judecător
-	- judecător
-	- judecător
GREFIER -	-

Pentru astăzi fiind amânată pronunțarea asupra recursului declarat de reclamanta SC [redacted] împotriva sentinței civile nr. [redacted] din 15.04.2009, pronunțată de Tribunalul Brașov - secția comercială și de contencios administrativ în dosarul nr. [redacted] 08, având ca obiect anulare act control taxe și impozite.

La apelul nominal făcut în ședință publică la pronunțare, se constată lipsa părților.  
Procedura îndeplinită.

Dezbaterile în cauza de față au avut loc în ședința publică din 8 decembrie 2009, când partea prezentă a pus concluzii în sensul celor consemnate în încheierea de ședință din aceea zi, care face parte integrantă din prezenta, iar instanța în temeiul art.146 Cod procedură civilă pentru a da posibilitatea părților să depună la dosar concluzii scrise și în baza art.260 alin.1 Cod procedură civilă, în vederea deliberării, a amânat pronunțarea pentru 10 decembrie 2009, respectiv, pentru astăzi 17 decembrie 2009.

### CURTEA

Asupra recursului de față:

Constată că la data de 10.10.2008 reclamanta SC " [redacted] SRL a chemat în judecată pe pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov, acțiunea având ca obiect anulare act de control taxe și impozite.

Acțiunea reclamantei a făcut obiectul Dosarului nr. [redacted] 08 a Tribunalului Brașov, în care instanța a pronunțat sentința civilă nr. [redacted] CA/2009.

Prin această hotărâre instanța de fond a respins acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta SC " [redacted] SRL Brașov, în contradictoriu cu pârâtele Administrația Finanțelor Publice Brașov și Direcția Generală A Finanțelor Publice Brașov,

Pentru a se pronunța astfel, instanța de fond reținut următoarele:

Pârâta Administrația Finanțelor Publice Brașov a efectuat o verificare la societatea reclamantă în vederea verificării decontului de T.V.A. din luna decembrie 2007 înregistrat sub nr. [redacted] ianuarie 2008.

În urma acestor verificări s-a întocmit R.I.F. nr. [redacted] 4 februarie 2008, care a stat la baza Deciziei de Impunere nr. [redacted] februarie 2008 prin care s-a considerat că suma de [redacted] lei încasată cu O.P. nr. [redacted] aprilie 2007 și nr. [redacted] iunie 2007 de la SC " [redacted] SRL reprezintă avansuri pentru marfă, astfel că, dimpotrivă, nu poate reprezenta altă

categorie de operațiune contabilă, și în consecință a colectat suplimentar în valoare de lei.

Societatea reclamantă a contestat actele administrativ fiscale emise, iar prin Decizia nr. 3 august 2008 a Direcției Generale a Finanțelor Publice Brașov, respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de către SC "100 SRL Brașov, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov cu nr. 100/2008 pentru suma de lei, reprezentând T.V.A. respinsă la rambursare și s-a anulat parțial Decizia de Impunere nr. 4 februarie 2008, cu privire la suma de lei reprezentând T.V.A. respinsă la rambursare.

Pentru a pronunța această soluție, Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov a reținut în esență că suma de lei, încasată de contestatoarele de la SC "100 SRL din punct de vedere fiscal, nu este cuprinsă în sfera operațiunilor scutite de T.V.A., ele având caracterul unor avansuri, hotărârea prin care s-a dispus asocierea SC "100 SRL cu contestatoarele a fost înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului (ORC) la data de 7 august 2008, hotărârea fiind luată la data de 7 ianuarie 2008, cu încălcarea prevederilor Legii nr. 26/1990 – art. 5 alin. 22, nefiind înscrise mențiunile la O.R.C. Mențiunile la O.R.C. nu pot fi opozabile terților.

La data efectuării inspecției fiscale și a emiterii raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere, suma de lei a fost încasată de societatea reclamantă de la SC "100 SRL cu O.P. nr. 4 aprilie 2007 și O.P. nr. 21 iunie 2007 și înscrisă în contabilitatea societății în contul nr. 462 „creditori diverși”. Contul „creditori diverși” este un cont de pasiv, astfel că în mod legal intimatele au apreciat că suma de lei nu poate constitui aport asociat care din punct de vedere contabil urma să fi înscrisă într-un cont activ. În acest sens, instanța de fond a reținut numai culpa societății contestatoare atâta timp cât obligația ținerii contabilității în mod legal îi revenea societății, iar aceasta nu poate invoca propria turpitudine pentru obținerea unui drept, respectiv, dreptul la deducerea T.V.A.

Reclamanta susține că aportul asociatului SC "100 SRL s-a efectuat anterior finalizării operațiunilor de înregistrare a mențiunilor la O.R.C. și în susținerea acțiunii a invocat prevederile art. 210 din Legea nr. 31/1990. Aceste prevederi legale se referă la noile aporturi ale asociaților societăților care pot conduce la majorarea capitalului social și nicidecum la virarea unor sume de bani de către diverse persoane care ulterior dobândesc calitatea de asociat. Deși plățile s-au efectuat în luna aprilie 2007 și iunie 2007, hotărârea nr. 2 A.G.A. din SC "100 SRL s-a luat abia în luna ianuarie 2008 și nu este opozabilă terților decât din luna august 2008 când s-au efectuat mențiunile în Registrul Comerțului, în considerarea prevederilor art. 5 din Legea nr. 26/1990.

De altfel, și în această situație societatea nu a respectat termenul de 15 zile de la data actelor și faptelor supuse înregistrării instituit de art. 22 din Legea nr. 26/1990. Mai mult, aportul în numerar la SC "100 SRL cu ocazia asocierii în societatea reclamantă a fost de RON sumă care nu concordă cu cea de lei încasată de SC "100 SRL Brașov cu ordine de plată pe care s-au efectuat mențiuni de aport asociat. În aceste condiții, nu intimatele sunt cele care au schimbat cauza operațiunii în discuție, ci reclamanta care, deși a înscris în contabilitate suma de lei în contul pasiv „creditori diverși”, a încercat să susțină fără documente că suma încasată reprezintă un aport în natură pentru a beneficia de deducerea T.V.A.

Nici trecerea ulterioară a sumei în contul 455 – „aporturi ale asociaților” potrivit notei contabile nu justifică deducerea T.V.A și rambursarea sumei de lei, fiind operațiune realizată ulterior analizării operațiunilor contabile.

Tribunalul a înlăturat susținerile reclamantei privind aplicarea prevederilor art. 977 și următoarele Cod civil în interpretarea convențiilor cât timp în materie fiscală sunt incidente

prevederile speciale ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu normele metodologice de aplicare.

Potrivit art. 49 alin.1 din O.G. nr. 92/2003 "pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează probe, putând proceda la folosirea înscrisurilor, iar dispozițiile art. 64 din O.G. nr.92/3003 „documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

Împotriva sentinței din 2009, societatea SRL a declarat recurs prin care considera această sentință ca nelegală și netemeinică din următoarele motive: Instanța de judecată a interpretat greșit actul dedus judecătii, schimbând natura și înțelesul acestuia. Actul juridic dedus judecătii este ordinul de plată prin care s-a efectuat viramentul de lei, actul juridic care consemnează părțile raportului juridic, obiectul și cauza acestuia. Dată fiind îndeplinirea în cauză a tuturor condițiilor legale pentru ca elementele actului juridic să dea naștere unui raport juridic legal și valabil, singura operațiune necesară calificării corecte a acestui act juridic este interpretarea sa.

În motivarea recursului s-a arătat că SC SRL a încredințat suma de lei către societatea comercială SRL cu titlu de aport asociat, această tranzacție reprezentând un împrumut, operațiune nesupusă impozitării în scopuri de T.V.A.

Obligațiile fiscale aferente unui anumit raport juridic iau naștere ulterior sau cel mult concomitent cu nașterea legală a aceluia raport juridic și niciodată legalitatea unui raport juridic nu va fi condiționată de împrejurarea că el va da sau nu naștere unor obligații fiscale în sarcina părților. Legalitatea unui anumit raport juridic va fi analizată în toate cazurile după regulile codului civil și nu după dispozițiile codului fiscal. Actul juridic dedus judecătii trebuie interpretat potrivit regulilor acestuia.

Aplicarea sau interpretarea greșită a legii, pe lângă considerațiile referitoare la greșita ignorare de către instanța de fond a dispozițiilor codului civil, se arată că s-a acordat în mod nejustificat valoarea probatorie următoarelor situații:

- la data efectuării controlului fiscal nu se finalizaseră formalitățile oficiale legate de menționarea în Registrul Comerțului a cooptării în calitate de asociat a SC SRL la recurenta reclamantă, nefiind respectat nici termenul legal de menționare a schimburilor de acționariat la Registrul Comerțului;
- în contabilitatea SC SRL suma a fost evidențiată în creditul contului 462 „Creditori diverși” și nu în contul de capital social.

Data la care asociații unei societăți comerciale aleg să facă publice anumite modificări în apartenența capitalului social al unei societăți comerciale are relevanță exclusiv din punctul de vedere al aducerii la cunoștința publicului al acestor modificări. Întârzierea efectuării acestor mențiuni în Registrul Comerțului nu afectează decât dreptul asociatului necunoscut încă publicului de a invoca acest lucru în vederea dobândirii sau exercitării unor drepturi și obligații a căror existență este condiționată de calitatea de asociat al unei societăți comerciale. Neefectuarea mențiunilor oficiale privind deținerea de către o anumită persoană a unui pachet de părți sociale la o societate comercială afectează doar drepturile și interesele asociatului în cauză. Întârzierea menționării în Registrul Comerțului a modificărilor privind structura acționarului nu afectează patrimoniul societăți comerciale în discuție prin cauzarea unor obligații fiscale suplimentare. Data la care asociații SC SRL au confirmat, prin hotărârea A.G.A, decizia administratorului acestei societăți de a vira suma în discuție către societatea SRL cu titlu de “aport asociat” nu are nici o relevanță asupra naturii juridice a tranzacției analizate.

Dispozițiile art. 134 2 al. 2, lit. b și art. 134 al. 1 din Codul de Procedură Fiscală sunt inaplicabile pentru motivul ca nu există faptul generator al obligației de plată a taxei pe valoarea adăugată aferent sumei cu care SC „... SRL în calitate de viitor asociat, la data... momentului, a înțeles să sprijine activitatea societății „... Transferul sumei... lei de către SC „... SRL în contul societății „... de aport asociat, reprezintă atât în fapt și în drept un împrumut. Recurenta mai susține că instanța de fond a interpretat și aplicat greșit dispoziții ale codului fiscal referitoare la condițiile impozabile în scop de taxă pe valoare adăugată. La art. 126 din cap. 2 al titlului VI din Codul fiscal sunt prevăzute condițiile cumulative care trebuie îndeplinite de o anumită operațiune pentru a fi supusă regimului taxei pe valoare adăugată deci, pentru a fi supusă taxei pe valoare adăugată, o anumită operațiune trebuie să aibă ca obiect o livrare de bunuri sau prestarea unui anumit serviciu.

Recurenta reclamantă face trimitere la punctul de vedere al Ministrului Finanțelor, exprimat la cererea intimă și depus la dosarul cauzei. În acest document, reprezentanții Ministerului Finanțelor opinează în sensul că tranzacția supusă judecării nu poate fi considerată decât împrumut, atâta timp cât în cauză nu a fost dovedită prestarea vreunui serviciu sau transformarea vreunui bun de către societatea „... SRL în favoarea asociatului SC „... SRL.

În cauză a depus întâmpinare pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov, prin care susține că sentința civilă nr. 1.2009 este temeinică și legală, motiv pentru care solicită respingerea recursului reclamantei ca fiind nefondat.

În motivarea întâmpinării intimată a arătat că prin sentința recurată instanța de fond a respins acțiunea formulată de către SC „... SRL în contradictoriu cu pârâtele A.F.P. Brașov și D.G.F.P. Brașov. Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice Brașov privind soluționarea contestației depuse de către SC „... SRL. Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice Brașov - Activitatea de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. 04.02.2008 și Raportul de inspecție fiscală nr. 04.02.2008 prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de... lei reprezentând T.V.A respinsă la rambursare. Organul de soluționare al contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Brașov s-a pronunțat asupra contestației reclamantei prin Decizia nr. ... dispunând următoarele:

- respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de... lei reprezentând T.V.A respinsă la rambursare;
- admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr. 04.02.2008 cu privire la suma de... lei reprezentând T.V.A respinsă la rambursare.

Administrația Finanțelor Publice Brașov - Activitatea de Inspecție Fiscală a efectuat asupra recurenteii contestatoare o acțiune de inspecție fiscală parțială, având ca obiect verificarea taxei pe valoare adăugată aferentă Decontului de T.V.A depus la A.F.P. Brașov sub nr. ... 1.2008, suma solicitată la rambursare fiind de... lei, T.V.A. aferentă trimestrului IV 2007.

Astfel soluția de respingere ca neîntemeiată a contestației pentru suma de... lei reprezentând T.V.A respinsă la rambursare a fost temeinică și legală. Urmare a verificării organelor de inspecție fiscală acestea au constatat că recurenta reclamantă a înregistrat în creditul 462 „Creditori Diversi” suma de... lei și suma de... lei, încasate de la SC „... SRL cu OP nr. ... 4.04.2007 și prin OP nr. ... 21.06.2007, reprezentând aportul de capital pentru care a prezentat în susținere Hotărârea nr. 2 din data de 07.01.2008 a

Adunării Generale Extraordinare a Asociațiilor SC „

SRL Bacău de asociere cu

recurenta reclamantă.

În susținerea apărărilor recurenta reclamantă menționează că aportul de capital, necesar asociațiilor pentru a deveni acționari în cadrul unei societăți comerciale, nu este operațiune taxabilă și el se depune înainte de semnarea contractului în baza căruia Oficiul Registrului Comerțului certifică acest fapt.

Recurenta reclamantă susține că instanța de fond interpretat greșit actul dedus judecătii, schimbând natura și înțelesul vădit și neîndoielnic al acestuia.

Recurenta contestatoare, în mod eronat consideră că aportul de capital a fost transmis în vederea perfectării contractului de asociere prin care SC „ SRL Bacău devine acționar cu 27% în capitalul SC „ SRL” și nu reprezintă avans dintr-un contract de livrare marfă sau prestări servicii.

**Examinând actele și lucrările dosarului**, instanța de recurs urmează să respingă recursul declarat de societatea comercială reclamantă, pentru următoarele considerente:

Curtea constată că SC „ SRL”, la momentul efectuării inspecției fiscale, nu era asociată a SC „ SRL”, și nici în perioada controlului nu s-au prezentat documente care să ateste calitatea de asociat/acționar al SC „ SRL.

Potrivit art. 5 din Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului, republicată, înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului și la publicarea lor în Monitorul Oficial al României. Referitor la obligația de a solicita înregistrarea de mențiuni în registrul comerțului, art. 22 din Legea nr. 26/1990 prevede că orice modificare privitoare la actele, faptele și mențiunile înregistrate se realizează în termen de 15 zile de la data actelor și faptele supuse obligației de înregistrare sunt opozabile terților de la data înregistrării la Oficiul Registrului Comerțului.

Instanța reține că suma de lei reprezentând aport acționar a fost vărsată de către SC „ SRL”, în contul SC „ SRL”, cu OP nr. 04.04.2007 și OP 21/21.06.2007. Conform Hotărârii nr. 2 /07.01.2008, depusă în susținerea contestației de către recurenta reclamantă, s-a hotărât asocierea SC „ SRL” SRL cu un număr de 27 părți sociale în valoare totală de lei reprezentând 27% din capitalul social, participarea la profit și pierdere de 27%.

Recurenta contestatoare nu a prezent la dosarul cauzei documentele privind înscrierea de mențiuni la Oficiul Registrului Comerțului, în conformitate cu prevederile legale în materie, Hotărârea nr. 2 din data de 07.01.2008 a Adunării Generale Extraordinare a asociațiilor SC „ SRL Bacău de asociere cu SRL SRL fiind încheiată cu un decalaj de 8 luni după efectuarea plății. Din datele existente în Certificatul de atestare firmă solicitat de D.G.F.P Brașov în martie 2008, date conforme cu cele de la Registrul Comerțului, rezultă că SC „ SRL” SRL nu este acționar la SC „ SRL.

Din adresa nr. 08.2008 emisă de Oficiul Registrul Comerțului rezultă că SC „ SRL” SRL a depus cererea de mențiuni înregistrată sub nr. 08.2008 prin care SC „ SRL” SRL din Bacău devine asociata a SC „ SRL” SRL cu un număr de 27 acțiuni, aportul subscris și vărsat fiind de lei.

Instanța de recurs, așa cum corect a reținut instanța de fond, nu poate reține apărarea recurentei contestatoare potrivit căreia suma de lei reprezintă aport de capital social, întrucât reclamanta nu a înregistrat această sumă într-un cont de capital, ci în creditul contului 462 „creditori diverși”. Curtea apreciază, în consonanță cu prima instanță și cu organul fiscal, că în creditul contului 462 „creditori diverși” nu pot fi înregistrate sume reprezentând aportul acționar. Conform regulilor contabile, sumele ce se depun cu titlul de aport la capital în numerar (512,531) se înregistrează în creditul contului 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”.

Prin urmare, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 49 alin. (1) lit. e) și art. 64 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, potrivit cărora „pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează probe de probă, putând proceda la folosirea înscrisurilor”, respectiv că „documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

Instanța de recurs mai reține că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că suma de € [redacted] lei încasată cu ordinele de plată nr. [redacted] 04.04.2007 și [redacted] 07/21.06.2007 de la SC „[redacted] SRL”, înregistrată în evidențele contabile ale recurenteii reclamante în creditul contului 462 „creditori diverși”, ar reprezenta aport capital în vederea asocierii cu această societate, neexistând documente contabile corespunzătoare pentru această operațiune contabilă. Pe de altă parte, aportul la capital pretins a fi vărsat pentru asocierea la SC [redacted] SRL este în sumă de numai [redacted] lei, în timp ce suma plătită recurenteii reclamante de cealaltă societate comercială este mult mai mare, anume [redacted] lei. Ca atare, așa cum corect a reținut instanța de fond, Curtea constată că sunt legale constatările organelor de inspecție fiscale din raportul de inspecție fiscală nr. [redacted] 04.05.2003, iar suma de [redacted] lei încasată de contestatoarea de la SC „[redacted] SRL”, din punct de vedere fiscal, are caracterul unor avansuri la plată izvorâte din raporturi contractuale între cele două societăți comerciale, în condițiile în care contestatoarea nu a demonstrat în mod neîndoielnic contrariul.

Curtea constată, de asemenea, că suma de [redacted] lei încasată de recurenta contestatoare de la SC „[redacted] SRL”, din punct de vedere fiscal, nu este cuprinsă în sfera operațiunilor scutite de T.V.A., aceasta având caracterul unei plăți în avans, împrejurare generată de operațiunile contabile efectuate de însăși reclamanta recurentă.

De asemenea, suma de [redacted] lei nu poate constitui aport asociat atâta timp cât aceasta a fost înregistrată contabil în contul 462 „creditori diverși” - cont de pasiv, această sumă urmând a fi înscrisă într-un cont de activ. Societatea recurentă nu a respectat termenul de 15 zile de la data actelor și faptelor supuse înregistrării la Registrul Comerțului, termen instituit de art. 22 din Legea nr. 26/1990. Așa cum a reținut în mod întemeiat instanța de fond, aportul în numerar la SC „[redacted] SRL”, în scopul asocierii în societatea reclamantă, a fost de [redacted] lei, suma care nu concordă cu cea de [redacted] lei încasată de SC „[redacted] SRL” Brașov cu ordine de plată pe care s-au efectuat mențiuni de aport asociat. Instanța de recurs nu poate reține nici apărarea recurenteii în sensul că plata acestei sume ar reprezenta un împrumut, deoarece evidențele contabile ale recurenteii demonstrează altă stare de fapt. Nici trecerea ulterioară a sumei în contul 455 „aporturi ale asociaților”, potrivit notei contabile, nu justifică deducerea T.V.A și rambursarea sumei de [redacted] lei.

Potrivit art. 49 alin. 1 din O.G nr. 92/2003, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează probe, putând proceda la folosirea înscrisurilor, iar potrivit art. 64 din același act normativ documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Prin urmare, instanța de judecată de fond nu a interpretat greșit actul juridic dedus judecății și nici nu a schimbat natura și înțelesul vădit și neîndoielnic al acestuia, așa cum susține recurenta reclamantă.

Curtea urmează să respingă recursul declarat de recurenta reclamantă SC [redacted] SRL și să mențină sentința atacată.

Văzând și prevederile art.274 Cod procedură civilă,

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE**

Respinge recursul declarat de recurenta reclamantă SC  
împotriva sentinței civile nr. 115/04.2009 pronunțată de Tribunalul Brașov - secția  
comercială și de contencios administrativ.

Fără cheltuieli de judecată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică azi, 17 decembrie 2009.

Președinte,

Judecător,

Judecător,

Grefier,

Red. 12.01.2010/dact.18.01.2010/ 5 ex.  
Judecător

