

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

DECIZIA nr.1917

Dosar nr.10225/1/2011

**Ședința publică de la 5 aprilie 2012**

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

S-a luat în examinare cererea de revizuire formulată de S.C. .X. SRL Pântășești împotriva Deciziei nr.X din 9 februarie 2010 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică de la 29 martie 2012, fiind consemnate în Încheierea de la 29 martie 2012, pronunțarea deciziei fiind amânată la 5 aprilie 2012.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

**I. Circumstanțele cauzei**

*1. Hotărârea instanței de fond*

Prin Sentința nr.X/CA/2009-P.I. din 23 martie 2009, Curtea de Apel .X. - Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal a admis acțiunea formulată de reclamanta S.C. „.X.” S.R.L., în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

Pe cale de consecință, instanța de judecată a anulat, în tot, Decizia nr..X. din 11.11.2004 a Direcției de Soluționare a Contestațiilor din cadrul pârâtei A.N.A.F. și a exonerat societatea reclamantă de obligația de plată a sumei de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr..X./ 12.08.2004, emisă de către organele de inspecție fiscală - Direcția control fiscal, reprezentând: .X. lei impozit pe profit, .X. lei majorări de întârziere, .X. lei penalități de întârziere, .X. lei taxă pe valoare adăugată, .X. lei majorări de întârziere aferente, .X. lei penalități de întârziere. De asemenea, instanța de fond a anulat Decizia de impunere nr..X./12.08.2004, emisă de A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în ce privește obligarea

reclamantei la plata sumelor menționate și a obligat pârâtele, în solidar, la plata sumei de .X. lei cu titlu de cheltuieli de judecată în favoarea reclamantei.

Pentru a pronunța această sentință, instanța de fond a reținut următoarele:

Prin Decizia de impunere nr..X./12.08.2007 s-au stabilit în sarcina societății reclamante obligații fiscale în sumă de .X. lei, din care aceasta a înțeles să conteste suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoare adăugată, precum și obligațiile accesorii aferente, constând în dobânzi și penalități de întârziere.

Organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit, ca urmare a nerecunoașterii realizării investițiilor efectuate, iar cu privire la TVA au reținut că reclamanta a transferat un număr de X mijloace fixe fără să aplice TVA, în opinia organelor de control încălcându-se legislația fiscală în materie.

În concret, a reținut instanța de fond, organele de control au reținut cu privire la impozitul pe profit că societatea reclamantă nu avea dreptul să-și deducă cheltuielile aferente investițiilor efectuate în anul 1999, reprezentate de cheltuielile cu dobânzile bancare și diferențele de curs valutar aferente unui credit bancar în sumă de .X. lei evidențiate la rubrica „utilaje”.

Referitor la TVA (fila 17 și urm. din raportul de inspecție fiscală) s-a constatat că diferența de participare valorică facturată de S.C. .X. SRL-reprezintă un „transfer de drept de proprietate”, astfel cum este definit de prevederile O.G. nr.3/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul de referință. Astfel, s-a stabilit de către organul de control un debit suplimentar de plată reprezentând TVA colectată aferentă transferului dreptului de proprietate asupra unor mijloace fixe în valoare totală de .X. lei prezentate în protocolul de predare-primire nr.X din 31.12.1999 încheiat între reclamantă și .X..

Urmare exercitării procedurii prealabile, organul de soluționare a contestației, prin Decizia nr..X./11.11.2004, a dispus:

- desființarea deciziei de impunere cu privire la profitul și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei, cu consecința refacerii inspecției fiscale de către o altă echipă de control, pe aceeași perioadă și pentru același impozit;
- respingerea contestației pentru suma totală de .X. lei reprezentând TVA și accesorii aferente acestuia.

Sub aspectul stării de fapt, instanța de fond a reținut că la data de 14.10.1994 între societatea reclamantă, pe de o parte, și .X., pe de altă parte, a fost încheiat un contract de asociere în participare având ca obiect realizarea în comun a investiției „Fabrică de oțet și prelucrare borhot”, cu o durată de 5 ani.

S.C. .X. a adus ca aport la asociere imobilele hală 1,2,3,4,5, iar aportul S.C. .X. SRL a fost o creanță pe seama unui credit bancar viitor în sumă de X USD (art. 3 din contractul de asociere).

Conform prevederilor art.5 din Contractul de asociere în participație, urmare asocierii „nu a rezultat o nouă persoană juridică”, iar în cadrul asocierii „fiecare asociat rămâne proprietar de drept al aportului adus de fiecare dintre aceștia”.

De asemenea, se arată în considerentele sentinței atacate, potrivit aceluiași contract, sub aspectul întocmirii evidențelor contabile aferente asocierii, aceasta era obligația .X., sens în care societatea reclamantă era obligată să țină o evidență contabilă a asocierii, distinct de evidențele contabile rezultate din alte activități desfășurate de reclamantă, conform obiectului său de activitate, iar în conformitate cu prevederile art.7 din contract, repartizarea rezultatelor asocierii se va face: 1) după finalizarea obiectului asocierii și 2) de comun acord, într-o proporție care se va stabili ulterior, după punerea în funcțiune a obiectivului de investiții.

Ca urmare a convocării .X., la data de 04.10.1999 a fost încheiat procesul-verbal prin care a fost votată cu unanimitate de voturi ordinea de zi propusă, respectiv „prelungirea termenului contractului de asociere până la înregistrarea operațiunilor de lichidare a asocierii; pentru participațiile .X. se propune să se dea în contrapartidă o parte din mijloacele fixe realizate în baza Contractului de asociere”; totodată, au fost supuse spre aprobare recalcularea participațiilor și rambursările ce urmează a fi operate între asociați.

În baza procesului verbal din 04.10.1999 a fost încheiat, la aceeași dată, Actul adițional nr.X la Contractul de asociere, prin care părțile au reglementat procedurile de lichidare a asocierii. Astfel, termenul pentru derularea asocierii a fost limitat până la efectuarea operațiunilor de lichidare, după acest moment Contractul de asociere încetându-și valabilitatea.

De asemenea, a fost completat art.3 din Contractul de asociere, în sensul că:

- se va recalcula aportul .X. la realizarea investiției „Fabrica de prelucrare borhot și oțet” și rambursarea sumelor făcute de către .X. la cursurile BNR de la data efectuării operațiunilor;

- .X. a participat în perioada 1997-1999 cu X lei pentru realizarea „Fabricii de prelucrare borhot și oțet” reprezentând X USD la cursurile de la data înregistrării operațiunilor.

- .X. SRL a rambursat .X. doar suma de X USD;

Pentru diferența de X USD părțile sunt de acord ca .X. să devină proprietar pe mijloace fixe, stabilite de comun acord, până la concurența acestei sume.

Cât privește durata operațiunilor de lichidare și întocmire a listei cu mijloacele fixe ce vor fi transferate, acestea urmau să se finalizeze până la data de 31.03.2000.

La data de 31.12.1999, între .X. și .X. s-a încheiat Protocolul de predare primire a unui număr de 12 mijloace fixe, în valoare de .X. lei, conform art. 3, astfel cum fusese modificat prin Actul adițional nr. 2 la Contractul de asociere.

Ulterior, .X. a emis și factura fiscală seria .X. UCU nr.X reprezentând „diferența valorică participație” în sumă de .X. lei, factură pentru care nu a fost calculată TVA și în consecință nu s-a achitat la bugetul de stat TVA aferent acesteia.

Raportat la situația de fapt expusă mai sus, în ceea ce privește TVA, prima instanță a reținut că problema dedusă judecătii este dacă operațiunea de predare-primire a unui număr de 12 mijloace fixe aflate în patrimoniul S.C. .X. SRL către S.C. .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 O.G. nr.3/1992 privind TVA, republicată, precum și ale pct.1111.1 din Normele metodologice de aplicare a acesteia, „Livrarea constituie transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin cei care acționează în numele acestora...”.

A apreciat instanța de fond că, din aceste prevederi legale rezultă că operațiunea de livrare de bunuri presupune trecerea bunului din patrimoniul proprietarului către beneficiar, această operațiune fiind atributul exclusiv al proprietarului.

De asemenea, s-a arătat în considerentele sentinței atacate, din raționamentul părților rezultă că bunurile transferate către .X., constând în cele 12 mijloace fixe, ar fi fost proprietatea exclusivă a .X., reclamanta efectuând o presupusă operațiune de livrare de bunuri pentru care ar fi trebuit să colecteze TVA în conformitate cu prevederile art. 2 alin. Uit. b din O.G. nr.3/1992, republicată.

A apreciat prima instanță că acest raționament nu poate fi primit, întrucât contravine voinței părților materializată prin Contractul de asociere și actele adiționale ulterioare, precum și constatările aceluiași organe fiscale, potrivit cărora investiția reprezentată de „Fabrica de prelucrare borhot și oțet” a fost realizată, ea fiind confirmată de autoritățile ce dețin competențe sub acest aspect.

De asemenea, a reținut instanța de fond, investiția fiind realizată în cadrul asocierii, toate mijloacele fixe realizate în cadrul asocierii fiind parte din investiție și transferate către .X. nu reprezintă proprietatea exclusivă a reclamantei, astfel încât să se poată reține că au fost transferate bunuri

propriii 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 din Codul comercial, prima instanță a reținut că, deși organul de soluționare a contestației administrative le redă întocmai, atunci când concluzionează asupra aplicării acestora, înțelege să le confere o interpretare extrasă din context.

Astfel, se arată în considerentele sentinței recurate, regula generală instituită prin art.251 din Codul comercial este cea potrivit căreia participanții la o asocierie 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.

Prima instanță a reținut că este neîntemeiată și susținerea pârâtelor în sensul că în contractul de asocierie 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, a arătat prima instanță, prin procesul verbal din 04.10.1999 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 asocierie.

În consecință, a reținut instanța de fond, 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 asocierie și actele adiționale ulterioare.

Cât privește susținerea pârâtelor, potrivit căreia contractul de asocierie reprezintă un contract de finanțare, instanța de fond a reținut că această afirmație nu este dovedită, întrucât contractul de finanțare este specific activității bancare și trebuie să respecte cerințe expres prevăzute de legea bancară, iar pe de altă parte o societate comercială ar putea să desfășoare astfel de activitate doar dacă ar avea în obiectul de activitate o astfel de activitate, ceea ce nu este cazul de față.

A mai reținut instanța de fond că, atunci când se stabilesc obligații fiscale, se prezumă că organul de inspecție fiscală trebuia să-și întemeieze măsura pe dispoziții legale și nu ulterior să se indice eventualele temeiuri de drept, la indicarea organului de soluționare a contestației administrative; legiuitorul, prin date suplimentare, a avut în vedere situații de fapt

necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării acesteia, situații de fapt noi pe care ar trebui să se fundamenteze decizia de reverificare a unei anumite perioade.

Cu privire la obligațiile accesorii aferente TVA, invocând principiul „*accessorium sequitur principalem*”, instanța de fond a constatat că stabilirea și calcularea acestor majorări și penalități de întârziere s-a făcut cu încălcarea normelor legale în vigoare.

## 2. Hotărârea instanței de recurs

Prin Decizia nr.X din 9 februarie 2010, Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal a admis recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., în nume propriu și în reprezentarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, împotriva Sentinței nr.X/CA/2009 P.I. din 23 martie 2009 a Curții de Apel .X. - Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal, a modificat, în tot sentința atacată și, în fond, a respins ca neîntemeiată acțiunea formulată de reclamanta S.C. ".X." S.R.L.

Pentru a pronunța această hotărâre, înalta Curte a reținut în esență următoarele:

În raport cu starea de fapt rezultată din actele dosarului și cu susținerile părților, este necesar a se stabili: i) dacă operațiunea de predare-primire a unui număr de X mijloace fixe realizată prin protocolul din 31 decembrie 1999, încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. X S.R.L., având la bază actul adițional nr. 2 la contractul de asociere în participațiune din 14 octombrie 1994, reprezintă un transfer al dreptului de proprietate și, implicit, o operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată; (ii) legalitatea măsurii dispuse de organul de soluționare a contestației, prin Decizia nr. .X./2004, pct. 1, constând în desființarea deciziei de impunere cu privire la impozitul pe profit și accesoriile aferente, cu consecința refacerii inspecției fiscale de către o altă echipă de control, pe aceeași perioadă și pentru același impozit, conform celor reținute în respectiva decizie.

a) Este necontestat faptul că la 14 octombrie 1994 între societatea reclamantă și S.C. .X. a intervenit un contract de asociere în participațiune având ca obiect realizarea în comun a investiției „Fabrică de oțet și prelucrare borhot”, cu o durată de 5 ani.

S.C. .X. a adus ca aport la asociere imobilele hală 1,2,3,4,5, iar aportul reclamantei a constatat într-o creanță pe seama unui credit bancar viitor în sumă de X USD.

Conform clauzei art. 5 din contract, în urma asocierii nu a rezultat o nouă persoană juridică, iar în cadrul asocierii fiecare asociat rămâne proprietar de drept al aportului adus.

Această clauză contractuală nu a fost modificată prin actul adițional nr.2 din 04 octombrie 1999. Prin acest act a fost prelungit doar termenul asocierii până la efectuarea operațiunilor de lichidare a asocieri (demarate anterior exploatarea în comun a obiectivului realizat) și a fost completat art.3 din contract în sensul recalculării valorice a aportului S.C. .X. S.R.L. și stabilirii rambursărilor operate între asociați stipulându-se totodată că pentru diferența valorică rezultată, părțile sunt de acord ca .X. să devină proprietar pe cele 12 mijloace fixe în discuție.

La 31 decembrie 1999, S.C. .X. SRL facturează către contestatoare suma de .X. lei ca „diferență valorică participație”, aceasta fiind înregistrată în evidența contabilă a contestatoarei prin majorarea valorii contabile a unui număr de 55 mijloace fixe aflate în patrimoniu.

La aceeași dată, cele două societăți încheie protocolul de predare-primire a celor X mijloace fixe pentru stingerea datoriei către S.C. .X., prin acceptarea de către contestatoare a facturii fiscale emise de către aceasta.

Expertul contabil care a întocmit lucrarea de specialitate încuviințată de instanță a apreciat că mijloacele fixe au fost obținute prin asociere, precizând totodată că toate lucrările de construcții au fost derulate de S.C. .X., fiind achitate de aceasta, dar facturate către S.C. .X. S.R.L., care le-a achitat atât prin schimb de marfă, cât și prin compensare cu alte lucrări.

Ca atare, față de ansamblul materialului probator administrat în cauză, nu s-a putut concluziona decât că mijloacele fixe în discuție au fost achiziționate din aportul în numerar adus în asociere de S.C. .X. S.R.L., rămânând în proprietatea acesteia, conform clauzelor contractuale anterior redate, a căror forță juridică și eficiență în raporturile dintre cele două părți a fost constant invocată de reclamanta-intimată.

S-a reținut că această concluzie este confirmată și de comportamentul fiscal al reclamantei, amortizarea mijloacelor fixe în discuție fiind făcută de către aceasta. Or, dacă respectivele mijloace fixe ar fi aparținut asocierii, ca aport al S.C. .X., dreptul de a le amortiza ar fi aparținut acesteia.

În aceste condiții, în raport cu prevederile art. 2 alin. (1) lit. b) din O.G. nr.3/1992, republicată, în vigoare la data de referință și pct. 11 din Normele metodologice pentru aplicarea acesteia, aprobate prin H.G. nr.512/1998, operațiunea de predare-primire a celor 12 mijloace fixe realizată prin protocolul din 31 decembrie 1999 reprezintă un transfer al dreptului de proprietate asupra acestora și, implicit, o operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată, cum corect au constatat organele de inspecție fiscală.

b) Cu referire la impozitul pe profit, organul de inspecție fiscală a constatat că, în anul 1999, cheltuielile cu investițiile sunt în quantum de X lei, apreciind că societatea nu poate beneficia de facilitățile acordate de O.G.

nr. 27/1996, motivat de faptul că nu a fost prezentată confirmarea consiliului local pentru investițiile efectuate.

Suma anterior indicată a inclus-o și pe cea de X lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzi bancare și diferențe de curs valutar pentru care organul de inspecție fiscală a solicitat societății contestatoare și băncii derulatoare contractul de credit din anul 1995 și alte acte doveditoare din care să rezulte că dobânzile bancare și diferențele de curs valutar sunt aferente creditului utilizat pentru investiții.

Cum aceste documente nu au fost prezentate până la data încheierii controlului, organul de inspecție fiscală nu a putut stabili realitatea și legalitatea includerii respectivelor cheltuieli în costul de producție sau de achiziție a mijloacelor fixe ce fac obiectul investițiilor în anul 1999.

Referitor la facilitățile acordate de art.10 din O.G. nr.27/1996, organul de soluționare a contestației formulate de reclamantă s-a considerat investit să se pronunțe dacă, pentru investițiile efectuate în anul 1999, aceasta poate beneficia de respectivele facilități, în condițiile în care investițiile în cauză au fost confirmate pe liste semnate de primarul comunei .X., având aplicate semnătura primarului și ștampila Consiliului local, iar ulterior au fost însușite în totalitate și confirmate de Consiliul Local prin Hotărârea nr.36/5 august 2002.

Avându-se în vedere punctul de vedere al Direcției Juridice din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și Decizia nr. 8/20 octombrie 2004 emisă de Comisia Fiscală Centrală din Ministerul Finanțelor Publice, s-a concluzionat că listele întocmite în condițiile arătate, anexate dosarului, constituie confirmarea investițiilor realizate de reclamantă, motiv pentru care aceasta poate beneficia de facilitățile prevăzute de art. 10 din O.G. nr. 27/1996, republicată, având drept de deducere din profitul impozabil al acestora.

Apreciind că nu se poate pronunța asupra cuantumului sumei deductibile la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care, pentru suma de X lei, contestatoarea a depus în susținerea contestației contractul de credit nr. X din 31 ianuarie 1945, contract care nu a fost analizat de organele de inspecție fiscală, așa cum a rezultat din actul de control contestat, organul de soluționare a contestației a făcut aplicarea dispozițiilor art. 186(3) din O.G. nr. 92/2003, (devenit 214 alin. 3 conform ultimei republicări), dispunând desființarea deciziei de impunere nr..X. din 12 august 2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite la cap. III - cu privire la impozitul pe profit" din raportul de inspecție fiscală nr.X/10 august 2004, cu consecința refacerii inspecției fiscale pentru aceeași perioadă și același impozit, conform celor reținute în Decizia nr. .X. din 11 noiembrie 2004.

Pentru a dispune astfel, organul de soluționare a contestației a avut în vedere necesitatea prezentării tuturor documentelor din care să rezulte că investițiile pentru care s-a solicitat deductibilitatea cheltuielilor au fost realizate din creditul obiect al contractului care nu a fost prezentat organului de inspecție fiscală, în perioada ulterioară intrării în vigoare a O.G. nr. 27/1996 , în absența cărora cuantumul sumei deductibile nu a putut fi determinat.

Aflându-se în imposibilitate de a se determina cuantumul sumei deductibile, în raport cu datele suplimentare, necunoscute inspectorilor fiscali datorită conduitei reclamantei, organul de soluționare a contestației a reținut în mod corect aplicabilitatea dispozițiilor art.186(3) Cod procedură fiscală, în forma în vigoare la data de referință, măsura de refacere a controlului, în limitele indicate, fiind întru totul justificată.

*3. Cererea de revizuire formulată de recurenta S.C. .X. SRL împotriva Deciziei nr.X din 9.02.2010 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția contencios administrativ și fiscal*

Motivele cererii sunt întemeiate pe dispozițiile art.322 pct.5 Cod procedură civilă.

Înscrisul nou este reprezentat de Sentința nr.X/COM/2011 pronunțată de Tribunalul .X. - .X., Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr.X/111/2011.

Înscrisul nu a servit ca mijloc de probă în dosarul în care s-a pronunțat hotărârea atacată.

Din jurisprudența Înaltei Curți rezultă că și o hotărâre judecătorească poate fi considerată înscris nou, iar actul nu a existat la data când a fost pronunțată hotărârea ce se va cere a fi revizuită.

În privința unei hotărâri judecătorești se admite că data pronunțării poate fi și ulterioară datei la care a fost pronunțată decizia a cărei revizuire se solicită, dacă se referă la situații atestate/ probate de înscrisuri preexistente și depuse la dosarul cauzei în care s-a pronunțat decizia.

Sentința nr.X/COM/2011 se referă la procedura de lichidare a asociației în participațiune, care, în opinia instanței, s-a desfășurat cu respectarea prevederilor legale și contractuale.

Înscrisul nu a putut fi produs în procesul în care s-a pronunțat hotărârea atacată.

Sentința nr.X/COM/2011 este un înscris determinant, în sensul că dacă ar fi fost cunoscut de instanță cu ocazia judecării recursului, soluția ar fi putut fi alta decât cea care s-a pronunțat.

Prin hotărârea pronunțată în recurs, instanța a apreciat că operațiunea de lichidare a asocierii în participațiune și de preluare de către .X. a unui număr de 12 mijloace fixe reprezintă un transfer în sensul dispozițiilor fiscale, iar pentru o astfel de operațiune ar fi trebuit emisă factura cu T.V.A.

Prin Sentința nr.X/COM/2011 s-a constatat că aceeași operațiune este o ieșire din indiviziune și nu un transfer.

Nu mai poate fi menținut nici raționamentul instanței de recurs potrivit căruia existența în contractul de asociere în participațiune a clauzei conform căreia asociații și-au dat acordul asupra păstrării dreptului de proprietate asupra bunurilor aduse ca aport în cadrul asocierii, este de natură să conducă la concluzia că bunurile nu puteau deveni proprietatea indiviză a acesteia, ci erau proprietate a societății și, pe cale de consecință, că operațiunea de preluare reprezintă un transfer.

Obiectul contractului l-a constituit „asocierea în vederea realizării în comun a proiectului de investiție”, aspect ce nu a fost contestat.

Instanța de recurs a considerat că cele 12 mijloace fixe erau lucruri proprii ale societății aduse ca aport în asociație, deși aportul, conform contractului, a constat în creanța de X USD.

Rezultă că este lipsit de relevanță pentru soluționarea recursului, dacă bunurile erau proprietatea asociaților, de vreme de aportul nu a fost în bunuri, ci într-o creanță.

Mijloacele fixe erau bunuri comune indivize ale asociaților, iar lichidarea a urmat prevederilor art.7 din contractul de asociere.

Operațiunea de preluare a celor 12 mijloace fixe de către asociatul .X. a fost o operațiune prin care nu s-a transferat dreptul de proprietate, iar factura emisă a reprezentat o diferență valorică de participare.

## **II. Considerentele Înaltei Curți - instanța competentă să soluționeze calea de atac exercitată**

1. Revizuirea este nefondată. Nu sunt îndeplinite în speță prevederile art.322 pct.5 Cod procedură civilă coroborate cu art.326, 327 Cod procedură civilă.

1.1. Potrivit art.1 alin.(3) Cod fiscal, „în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea, aplicându-se dispozițiile Codului fiscal”.

Potrivit art.11 alin.(1) Cod fiscal, „la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

La rândul său, art.14 Cod procedură fiscală, arată că „veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale. Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”.

1.2. Instanța de recurs nu a contestat validitatea juridică a contractului de asociere în participațiune, a rezilierii contractului prin acordul părților și nici procedura de lichidare a asociației.

Instanța de recurs a reținut în mod corect că mijloacele fixe au fost obținute prin asociere, plata fiind făcută din aportul în numerar adus în asociere de către S.C. .X. SRL X.

Comportamentul fiscal al societății revizuite a condus la aprecierea conform căreia, deroarece amortizarea mijloacelor fixe a fost efectuată de aceasta, societatea este și proprietara bunurilor.

Coroborat cu împrejurarea că mijloacele fixe au fost achiziționate din aportul în numerar, iar asocierea nu a realizat în comun nimic legat de acestea din punct de vedere fiscal, în mod corect s-a considerat că bunurile au rămas în proprietatea societății reclamante.

Operațiunea de predare-primire a celor 12 mijloace fixe către .X. reprezintă așadar, un transfer de proprietate impozabilă din punctul de vedere al TVA.

Din conținutul art.3 al actului adițional rezultă că .X. devine proprietarul mijloacelor fixe.

Potrivit dispozițiilor Codului fiscal și ale Codului de procedură fiscală evidențiate mai sus, operațiunea încheiată între părți poate fi recalificată de către organul fiscal, ca fiind un transfer de drept de proprietate.

Mai mult, conform pct.5 din contractul încheiat între părți „fiecare asociat rămâne proprietar de drept al aportului adus de fiecare în asociere”, de unde rezultă că recalificarea actului încheiat de părți de către organul fiscal, a respectat dispozițiile art.11 alin.(1) Cod fiscal.

1.3. În concluzie, se reține că actul nou reprezentat prin Sentința comercială nr.X/COM din 14.12.2011 pronunțată de Tribunalul .X., nu îndeplinește condiția înscrisului determinat, urmând ca cererea să fie respinsă.

PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE:

Respinge cererea de revizuire formulată de S.C. .X. SRL X împotriva Deciziei nr.X din 9 februarie 2010 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 5 aprilie 2012.

X