

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

DECIZIA nr.675

Dosar nr.1253/35/2008

Ședința publică de la 9 februarie 2010

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

La data de 19 ianuarie 2010, s-a luat în examinare 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.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea cu data de 19 ianuarie 2010, iar pronunțarea deciziei s-a amânat la data de 26 ianuarie apoi, succesiv, la data de 2 și, respectiv, 9 februarie 2010.

C U R T E A

Asupra recursului de față:

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I.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.3X/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 părțile, 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 doar 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 12 mijloace fixe fără să aplice TVA, în opinia organelor de control încălcându-se legislația fiscală în materie.

În concret, reține instanța de fond, organele de control au reținut (fila 11 din raportul de inspecție fiscală încheiat la 09.08.2004) 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 SC 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. 129/31.12.1999 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.

SC X a adus ca aport la asociere imobilele hală 1,2,3,4,5, iar aportul SC 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 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. 2 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 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.0138952 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 judecății este dacă operațiunea de predare-primire a unui număr de 12 mijloace fixe aflate în patrimoniul SC X X SRL 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 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...”.

Apreciază 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, se arată 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. 1 lit. b din O.G. nr.3/1992, republicată.

Apreciază 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, reține 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 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 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.

Cu alte cuvinte, apreciază instanța de fond, 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 din Codul comercial.

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, arată 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, reține 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.

Se reține astfel, de către prima instanță, care invocă probele administrate, respectiv înscrisuri și expertiza contabilă (fila 164 din dosar 5977/2004), că cele 12 mijloace fixe au fost obținute în asociere, evidența contabilă privind investiția a fost ținută distinct de evidența contabilă privind activitatea curentă a reclamantei, iar transferul mijloacelor fixe s-a realizat cu respectarea dispozițiilor legale în materie.

Arată instanța de fond că, prin completarea la raportul de expertiză contabilă (fila 213 din dosar 5977/2004), expertul contabil a răspuns punctual obiectivelor formulate de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice X, menținându-se concluziile primului raport de expertiză.

De asemenea, se arată în considerentele sentinței recurate, în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit prin decizia de impunere, se constată că organul de soluționare a contestației administrative a desființat actele de control și a dispus măsura refacerii acestuia, cu motivarea că se impune o reverificare deoarece din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu rezultă temeiul legal în baza căruia nu a fost acceptată deductibilitatea unor cheltuieli respinse de către organul de control.

Potrivit prevederilor art. 105 alin. 3 teza a II-a din Codul de procedură fiscală, reverificarea se poate efectua doar în situații excepționale, cu indicarea datelor concrete care să justifice o nouă acțiune de control cu privire la aceleași impozite și taxe și pentru aceeași perioadă, conform art. 102.4 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală și nu pentru indicarea temeiului de drept.

Reține 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.

Or, arată prima instanță, situațiile noi care ar putea justifica o eventuală reverificare ar trebui să se refere la:

- „a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. 1 lit.c) Cod procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;*
- b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;*
- c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;*

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior”.

Reține instanța de fond că, întrucât în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației administrative nu au fost indicate nici una dintre situațiile expres prevăzute de lege, care pot justifica o eventuală acțiune de reverificare, nefiind menționate datele suplimentare care au condus la dispunerea unor astfel de reverificări, decizia contestată sub acest aspect este vădit nelegală.

Se reține în considerentele sentinței atacate că, în situația în care, prin decizia contestată se arată că organul de inspecție fiscală nu a analizat în actul de control contractul de credit nr.X/31.01.1995 încheiat cu X SA în care este consemnată ca destinație a creditului realizarea investiției „Fabrica de oțet și fabrica de prelucrare borhot X, județul X”, decizia corectă și legală pe care organul de soluționare a contestațiilor ar fi trebuit să o emită, în raport cu dispozițiile art.216 alin.2 din Codul de procedură fiscală, era aceea a admiterii contestației și anulării actelor administrativ fiscale contestate (cu privire la impozitul pe profit) și nu cea de desființare a acestora și refacerea controlului, care automat va reitera aceleași vicii de fond ca și actele administrative contestate în prezenta cauză.

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

Împotriva acestei sentințe, considerând-o netemeinică și nelegală, a declarat recurs Direcția Generală a Finanțelor Publice X, în nume propriu și în reprezentarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

II. Criticile aduse hotărârii recurate.

Recurenta a invocat motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, solicitând modificarea hotărârii recurate în sensul respingerii acțiunii în contencios administrativ formulată de reclamantă, cu consecința menținerii ca legale și temeinice a actelor administrativ-fiscale și actului administrativ jurisdicțional a cărui anulare s-a solicitat.

Dezvoltând motivul de recurs invocat, recurentul a făcut referire la următoarele aspecte de nelegalitate a soluției adoptate de judecătorul fondului:

1.În ceea ce privește TVA, s-a stabilit în mod greșit că operațiunea de predare-primire a celor 12 mijloace fixe nu constituie un transfer al dreptului de proprietate și prin urmare nu reprezintă o operațiune impozabilă din punct de vedere al acestei taxe, în condițiile în care, în raport cu acordul de voință al părților exprimat în cuprinsul clauzelor contractului de asociere în participație, bunurile achiziționate de către

reclamantă din creditul angajat în nume propriu au rămas în proprietatea sa pe toată perioada derulării contractului.

Analiza operațiunilor desfășurate de reclamantă așa cum acestea au fost evidențiate în contabilitate, precum și „comportamentul” său fiscal nu conduc la concluzia că mijloacele fixe fac parte din investiția realizată în asocierie, cum s-a susținut de către aceasta.

Astfel, reclamanta și-a diminuat profitul impozabil pe perioada 1997-2001, prevalându-se de dispozițiile O.G. nr. 27/1996 privind acordarea de facilități fiscale persoanelor juridice din munții Apuseni, sens în care a solicitat și a obținut din partea Consiliului Local X confirmarea faptului că în perioada respectivă a realizat investiții în sumă de X lei, aceasta fiind o condiție cerută de lege pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor făcute cu investițiile. Totodată, amortizarea mijloacelor fixe s-a făcut de către reclamantă și nu de X, ceea ce denotă că nu au aparținut asocierii în participație, ca aport al respectivei societăți.

De asemenea, cu ocazia inspecției fiscale reclamanta nu a putut prezenta o evidență cuprinzând situațiile financiare obligatorii ale unei asocieri în participație, respectiv balanța în care să fie evidențiată asocieria în conturi analitice distincte, situațiile de venituri și cheltuieli care trebuiau transmise lunar asociatului de către cel care ține evidența contabilă a asocierii, proporțional cu cota de participare a fiecărui asociat.

2.Referitor la impozitul pe profit, concluziile primei instanțe sunt greșite, întrucât pentru suma de X lei s-a prezentat doar în faza de soluționare a contestației un contract de credit care nu a putut fi analizat de organul de inspecție pentru a stabili realitatea și legalitatea includerii cheltuielilor cu dobânzi bancare și diferențe de curs valutar în costul de producție sau de achiziție a mijloacelor fixe ce fac obiectul investițiilor în anul 1999, iar în raport cu această situație de fapt nouă s-a făcut în mod legal aplicabilitatea art. 186 pct. 3 (216 pct. 3) din O.G. nr. 92/2003, privind codul de procedură fiscală.

3.Cheltuielile de judecată au fost acordate cu nesocotirea dispozițiilor art. 274 alin. (3) Cod procedură civilă, prin prisma căroră se impunea cenzurarea și reducerea sumei solicitate, fiind exagerată față de valoarea pricinii și munca depusă de avocat.

III.Apărările intimatei S.C. X - X S.R.L.

1.Interpretările proprii ale recurente în ceea ce privește clauzele contractului de asocierie contravin voinței părților contractante, în motivele de recurs, ca de altfel și în actele administrative contestate, organele fiscale citând doar în parte prevederi din contract, ceea ce face ca situația de fapt prezentată de aceasta să nu corespundă situației reale ce a fost dedusă judecății, așa cum rezultă ea din înscrisurile depuse la dosar și cum în mod corect a fost reținută de instanța de fond.

Motivul de recurs referitor la aplicarea și interpretarea greșită a dispozițiilor art. 251 și 254 Cod comercial nu poate fi reținut, având în vedere că preluarea celor 12 mijloace fixe de către X nu reprezintă un transfer de proprietate, astfel cum este definit de dispozițiile legale în materie.

Hotărârea recurată este legală în raport de dispozițiile art. 969 și 970 Cod civil, conform cărora convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante și trebuie executate cu bună credință.

Asocierea rezultată din acest contract nu reprezintă o persoană juridică și nu poate fi calificată ca societate comercială, pentru a atrage consecințele comerciale și fiscale corespunzătoare. Prin urmare, nu se regăsește în speță situația unei distribuii de bunuri din patrimoniul unei societăți comerciale, astfel încât să opereze o livrare de bunuri ce poate intra sub incidența aplicării TVA .

Investiția și toate mijloacele fixe au fost realizate în cadrul asocierii, cele în discuție fiind preluate de X conform înțelegerii părților, întrucât societatea se încadrează în situația de excepție prevăzută de art. 251 alin. 2 Cod comercial.

Nefondate sunt și celelalte critici ale recurențelor, întrucât: evidența obiectivului de investiții a fost ținută în conformitate cu prevederile art. 6 din contract și a fost condusă de societatea reclamantă; scutirea de la plata impozitului pe profit a fost acordată pentru perioada 1997-2001 și a vizat un ansamblu de cheltuieli ce se analizează la stabilirea acestuia, nerezultând în mod expres pentru care dintre cheltuielile aferente mijloacelor fixe s-a beneficiat de scutire și dacă erau incluse și cele în discuție; în hotărârile adoptate de autoritățile locale se menționează cotele de participare ale fiecărui asociat.

2. Dispozițiile art. 186 alin. 3 Cod procedură fiscală nu se aplică în cazul de față, instanța de fond putând să aprecieze în raport de situația de fapt dacă se impune sau nu o nouă verificare.

Pretinsele motive de reverificare - neindicarea termenului legal în baza căruia nu a fost acceptată deductibilitatea unei cheltuieli și prezentarea ulterioară a unui contract de credit - excede situațiilor expres prevăzute de lege în care se poate dispune reverificarea.

Prin urmare, întrucât în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației administrative nu a fost indicată niciuna din situațiile care pot justifica o eventuală acțiune de reverificare, nefiind precizate datele suplimentare care au condus la dispunerea unei astfel de măsuri, în mod corect a procedat prima instanță la anularea deciziei și sub acest aspect.

3. Hotărârea instanței de fond este legală și sub aspectul acordării integrale a cheltuielilor de judecată în raport cu prevederile art. 274 corelat cu art. 276 Cod procedură civilă.

Trimiterile recurente la dispozițiile alin. 3 al art. 274 nu sunt fondate, întrucât, pe de o parte, problemele de drept ridicate în cauză au necesitat activitatea calificată a mai multor avocați, iar pe de altă parte, în raport cu prevederile art. 133 alin. (1), teza I din Statutul profesiei de avocat și art. 30 din Legea nr. 51/1995, republicată și modificată prin Legea nr. 255/2004, onorariul liber stabilit între avocat și client nu este supus niciunei cenzuri.

IV. Constatările și considerentele instanței de recurs.

Analizând actele dosarului, hotărârea atacată și, în mod grupat, criticile ce i-au fost aduse prin cererea de recurs, precum și apărările intimitei, prin prisma dispozițiilor legale incidente în materia suspusă controlului judiciar și examinând cauza sub toate aspectele, conform art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte a constatat că subzistă în speță motivul de nelegalitate prevăzut de art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, pentru considerentele în continuare arătate.

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 12 mijloace fixe realizată prin protocolul din 31 decembrie 1999, încheiat între S.C. X 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.

1. Este necontestat faptul că la 14 octombrie 1994 între societatea reclamantă și S.C. X 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 asocierii (demarate anterior exploatare 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 S.R.L. 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 12 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 se poate concluziona decât că mijloacele fixe în discuție au fost achiziționate din aportul în numerar adus în asociere de S.C. X 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.

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.

II. Cu referire la impozitul pe profit, organul de inspecție fiscală a constatat că, în anul 1999, cheltuielile cu investițiile sunt în cuantum 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/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/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/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 întrutotul justificată.

Față de cele expuse, Înalta Curte, în temeiul art. 312(1) Cod procedură civilă, va admite recursul și va modifica în tot sentința atacată în sensul respingerii acțiunii formulate de reclamanta S.C. X S.R.L., ca fiind neîntemeiată.

Examinarea celorlalte susțineri ale părților vizând cuantumul cheltuielilor de judecată este inutilă, în raport cu soluția astfel adoptată reclamanta nefiind îndreptățită la acordarea lor.

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

Admite 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.

Modifică, în tot sentința atacată și, în fond, respinge ca neîntemeiată acțiunea formulată de reclamanta S.C. "X X" S.R.L.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 9 februarie 2010.

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X

x