

ROMANIA
INALTA CURTE DE CASATIE SI JUSTITIE
SECTIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV §1 FISCAL

Decizia nr.1154

Dosarnr.3782/1/2007

Sedinta publica de la X 2008

Preşedinte: X X XXX

- Judecator
- Judecator
- Judecator
- Magistrat asistent

La data de X 2008, s-a luat in examinare recursul declarat de reclamanta SC"X"SA impotriva sentintei nr.X din X 2007 a Curtii de Apel X - Sectia a VHI-a contencios administrativ si fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate in incheierea cu data de 5 martie 2008 iar pronuntarea deciziei s-a amanat la data de 12 martie i ulterior la data de 19 martie 2008.

CURTEA

Asupra recursului de fata;

Din examinarea lucrarilor din dosar, constata urmatoarele: Prin actiunea inregistrata la X.2005, reclamanta X a solicitat anularea deciziei nr.X.2005 emisa de Ministerul Finantelor Publice Agentia Nationala de Administrare Fiscala si a deciziei de impunere nr.X.2004 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili cu privire la suma de X lei, reprezentand TVA suplimentara de

aferenta aportului de bunuri și servicii la capitalul social al unor societati comerciale, TVA suplimentara de plata aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul in străinătate și impozit pe veniturile persoanelor nerezidente.

In motivarea actiunii, reclamanta a sustinut ca nu datoreaza obligatiile fiscale stabilite in mod nelegal prin actele administrativ fiscal intocmite de autoritatile parate.

Reclamanta a contestat obligatia de plată pentru TVA deductibila aferenta aportului de bunuri la capitalul social, aratand c3 și-a exercitat dreptul de deducere in conformitate cu prevederile pct.4.12 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei de Urgentă a Guvernului nr.17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.401/200, iar organele de inspectie fiscal au confundat situatia beneficiarilor de aport cu situatia aportatorilor de bunuri, care au dreptul la deducerea TVA aferenta achizitionării de bunuri.

Cu privire la TVA aferenta serviciilor externe contractate cu prestatori cu sediul in strainătate, reclamanta a aratat că inspectorii fiscali nu au aplicat corect prevederile legale in vigoare in perioada supusă verificarii, respectiv X.1999-X.2003 și nici decizia nr.X/2003 a Ministerului Finantelor Publice , potrivit căroră nu era prevăzută obligatia evidentierii in contabilitate a TVA aferenta serviciilor contractate cu prestatori in străinătate in cazul in care platile nu au fost efectuate.

Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor fizice și juridice nerezidente, reclamanta a sustinut ca inspectorii fiscali au considerat eronat ca operatiunea de conversie a dobanzilor in aport la capitalul social reprezintă o plată efectiva a venitului, stabilind in sarcina sa obligatia de plata a unui impozit suplimentar, cu accesoriile aferente. Curtea de Apel București - Sectia a VHI-a contencios administrativ și fiscal a pronuntat sentinta civila nr.420/7.02.2007, prin care a respins actiunea ca neintemeiată.

Hotarand astfel, instanta de fond a constatat că reclamanta și-a exercitat nelegal dreptul de deducere a TVA aferenta

bunurilor și serviciilor destinate aportului în natură la capitalul social al SC"X"SA și SC"X"SA, reținând că aportul de bunuri și servicii la capitalul social al societăților comerciale era o operațiune scutită de TVA, potrivit dispozițiilor Ordonanței Guvernului nr.3/1992, Hotărârii Guvernului nr.512/1998, Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000, Hotărârii Guvernului nr.512/1998 și Hotărârii Guvernului nr.401/2000.

Instanța de fond a menținut și obligația reclamantei de a plăti TVA aferentă serviciilor externe contractate cu prestatori cu sediul în străinătate, cu motivarea că aceasta nu a evidențiat **în contabilitate** obligația de plată și nu a virat la bugetul statului TVA aferentă, în conformitate cu dispozițiile pct.11.15 din Hotărârea Guvernului nr.512/1998 pentru perioada X 1999 - X 2000 și dispozițiile pct.7.7 din Hotărârea Guvernului nr.401/2000 pentru perioada X 2000 - X 2002.

Apararea din acțiune întemeiată pe pct.1 din decizia nr.8/2003 a Ministerului Finanțelor Publice a fost respinsă de instanța de fond, reținându-se că aceasta se aplică numai în situația în care TVA (neachitată în termenul legal a fost evicientiată în contabilitate, ceea ce nu s-a realizat în cazul societății reclamante.

Impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente a fost de asemenea menținut de instanța de fond, considerându-se că **organele** fiscale au aplicat corect **prevederile** Ordonanței Guvernului nr.83/1998 privind impozitarea la sursă cu 10% a **veniturilor** din dobânzi realizate de nerezidenți în România.

Sustinerea reclamantei că nu datoră acest impozit pentru că nu s-a **efectuat** nici o plată extencl în condițiile în care dobânzile datorate au fost utilizate pentru dobândirea de acțiuni la societate, a fost respinsă de instanța de fond cu motivarea că **transformarea** dobanzilor într-un nou împrumut reprezintă o **modalitate** de stingere a obligațiilor.

Impotriva acestei sentințe, a **declarat** recurs **reclamanta** și a solicitat **modificarea** în tot a hotărârii, în sensul admiterii acțiunii și anularii ca nelegale a deciziei nr.X/X.2005 și a deciziei de impunere nr.X/X.2004 pentru suma de X lei.

În dezvoltarea motivelor de recurs, au fost reluate punctual susținerile din acțiune cu privire la nelegalitatea fiecărei obligații

fiscale stabilite de inspectorii fiscali prin cele doua decizii contestate si s-a aratat ca solatia de mentinere a acestor acte este nelegala și netemeinica.

Referitor la TV A deductibila aferenta aportului de bunuri la capitalul social, recurenta a sustinut ca instanta de fond a **interpretat greșit** dispozitiile pct.4.12 din Normele aprobate prin Hotararea **Guvernului** nr.401/2000, potrivit carora se supune taxei pe valorarea adaugata achizitionarea de catre contribuabili, de pe piata interna sau din import de bunuri destinate utilizarii ca aport in natura la capitalul social.

Cu referire la concluziile expertize! contabile efectuate in cauza, recurenta a precizat ca operatiunea de aport este distincta de cea de achizitie, pentru care a procedat legal la deducerea TVA aferenta, avandu-se in vedere ca numai operatiunea de aport este scutita de TVA.

In sustinerea acestui prim motiv de recurs au fost invocate si dispozitiile art.22 alin.4 din Legea nr.345/2002, care au prevazut expres ca persoana impozabila care a acordat aportul in natura are drept de deducere a taxei pe valoare adaugata aferenta bunurilor și serviciilor destinate realizarii operatiunii de aport.

In eel de-al motiv de recurs, a fost criticata solutia de mentinere a **deciziilor** emise de intimate cu privire la obligatia de piata a TVA aferenta serviciilor externe contractate cu prestatori cu sediul in strainatate.

Recurenta a sustinut ca in mod greșit instanta de fond a considerat ca nu este aplicabila in cauza Decizia nr.X/2003 a Ministerului Finantelor Publice pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unor prevederi **referitoare** la taxa pe valoarea adaugata, desi pct.1 din aceasta decizie a reglementat tocmai operatiunile derulate sub imperiul Ordonantei Guvernului nr.3/1992 si Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000, pentru care nu existau norme privind evidentierea in contabilitate a obligatiei de plata.

Recurenta a aratat ca actele normative susmentionate nu fac nici o precizare asupra obligatiei de evidentiere in contabilitate a TVA aferenta serviciilor externe ncachitate in termen și ca o asemenea obligatie a fost reglementata dupa data operatiunilor avute in vedere de organele de control

Referitor la accesoriile, ciobanzi și penalitati în suma de X lei și respectiv X lei, calculate pentru **neachitarea** în termen a TVA aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul în străinătate, s-a susținut că în mod greșit nu a fost aplicată Decizia **nr.X/2003** a Ministerului Finanțelor Publice, deși expertul contabil a precizat că se datorează numai dobânzile și penalitățile calculate între data obligației de plată și data de 25 ale lunii de depunere a **decontului** TVA.

Recurenta a susținut că instanța de fond nu a avut în vedere și apararea formula ta în **subsidiary** în sensul că nu datorează debitul respectiv față de dispozițiile pct.7.8 din Normele de **aplicare** a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și pct.11.16 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.3/1992. Pentru perioada X.2000 - X.2002, s-a arătat că erau aplicabile aceste dispoziții legate care nu au fost analizate în **procedura administrativă** și nici în **procedura** judiciară, invocându-se în mod eronat prevederile art. 13 din Ordonanța Guvernului nr.11/1996 privind colectarea creanțelor bugetare, aprobată prin Legea nr.108/1996, cu modificările și completările ulterioare.

Recurenta a contestat legalitatea modului de stabilire și cuantumul impozitului pe veniturile persoanelor fizice și **juridice** nerezidente și accesoriile aferente, criticând că în mod greșit au fost aplicate dispozițiile art.2 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.83/1998, în condițiile în care dobânzile datorate unor persoane juridice nerezidente nu au fost plătite efectiv, fiind convertite în acțiuni, operațiuni care au cauzat în general majorarea capitalului social al societății. În acest sens, s-a învederat că în fapt, **conversia în** acțiuni a unei părți din obligațiile către firma nerezidentă creditoare, reprezentând dobânzi, nu este o operațiune de plată a venitului provenit din dobânzi la credite, fiind o transferare între elementele de pasiv ale societății.

Pentru situația în care se **considera** că prin conversia obligațiilor provenite din dobânzi în aport la capitalul social a avut loc o plată efectivă a venitului, generatoare implicit de impozit conform Ordonanței Guvernului nr.83/1998, recurenta a susținut că nu avea obligația plății acestui impozit, întrucât firmele beneficiare ale veniturilor din dobânzi au rezidență fiscală în state semnatare ale convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate cu România, conform certificatelor de rezidență fiscală depuse la dosarul cauzei.

Analizand actele si lucrarile dosarului, in raport de motivele de recurs invocate si de dispozitiile art.304 și art.304¹ Cod procedura civila, Inalta Curte va admite prezentul recurs pentru urmatoarele considerente:

Prin decizia de impunere nr.X/X.2004 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili și decizia nr.X/X.2005 emisa de Ministerul Finantelor Publice , recurenta-reclamanta SCX SA a fost obligata sa plateasca la bugetul statului suma de X ROL, reprezentand TV A aferenta aportului de bunuri și servicii la capitalul social, cu dobanzi si penalitati aferente, TVA aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul in strainatate, cu dobanzi și penalitati aferente si impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, cu dobanzi și penalitati aferente.

Cu privire la TVA deductibila aferenta aportului de bunuri la capitalul social in suma de X ROL, cu dobanzi si penalitati aferente in suma de X lei, se constata ca sunt nelegale actele administrativ fiscale intocmite de autoritatile intimate si in mod greșit au fost mentinute prin hotararea instantei defend.

In cazul acestei obligatii fiscale, problema de drept dedusa judecatii este existenta dreptului aportatorului de a deduce TVA la achizitia bunurilor care vor constitui ulterior aport in natura la capitalul social al unor societati comerciale la care este actionar.

Bunurile aportate de recurenta la capitalul social au fost dobandite, cu doua exceptii, dupa X 2000, astfel ca pentru perioada supusa controlului sunt aplicabile prevederile Hotararii Guvernului nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugată.

Potrivit pct.4.12 din acest act normativ, sunt scutite de TVA bunurile ce se constituie ca aport in natura la capitalul social de catre actionarii sau asociatii unei societati comerciale, dar se supune acestei taxe achizitionarea de catre contribuabili, de pe piata interna sau din import, de bunuri destinate utilizarii ca aport in natura la capitalul social.

Din aceasta prevedere legala rezulta ca achizitionarea de bunuri destinate utilizarii ca aport la capitalul social este supusa taxei pe valoarea adaugata, respectiv **deductibilitatea** la cumparator si colectarea la vanzator, fiind scutita de TVA numai operatiunea de aport care reprezinta un transfer de proprietate ulterior si distinct.

Instanta de fond a inlaturat in mod **nejustificat** concluziile expertizei contabile, potrivit carora operatiunea de aport, scutita de plata TVA este

distincta de achiziția bunurilor aportate și care este supusă obligației de plată a TVA.

Prin operațiunea de aport se realizează transmiterea proprietății sau folosinței unui bun din **patrimonial** asociatului sau acționarului care a subscris aportul în **patrimoniul** societății comerciale.

Realizarea aportului în natură presupune două condiții: **transfereal** către societatea comercială a proprietății sau folosinței bunurilor aportate și punerea acestora la dispoziția efectivă a societății. În schimbul dreptului transmis asupra bunurilor, asociatul sau acționarul primește drepturi sociale, care echivalează unui drept de creanță.

Transferul acestui drept de folosință sau de proprietate presupune că societatea comercială este un subiect de drept distinct de persoana asociatului aportator și în consecință, operațiunea de aport este distinctă de aceea prin care asociatul a achiziționat bunurile promise ca aport la capitalul social.

Atât organele fiscale, cât și instanța de fond au confundat regimul juridic aplicabil beneficiarului aportului, care este societatea comercială și care nu are dreptul de deducere a TVA, cu regimul juridic al titularului obligației de aport în natură/ care este asociatul sau acționarul, pentru care s-a prevăzut dreptul de deducere a TVA în actul normativ susmenționat.

În consecință, pentru achiziționarea bunurilor destinate a fi utilizate ca aport în natură la capitalul societăților comerciale în care este asociat, recurenta-reclamanta și-a exercitat legal dreptul de deducere pentru TVA aferentă, cu atât mai mult cu cât pentru operațiunea respectivă a fost colectată TVA la vânzător, înfirmand astfel susținerea intimatilor că și achiziția **bunurilor** aportate este scutită de TVA, deși nu intervine în cadrul relațiilor dintre societatea comercială și asociatul debitor al aportului în natură.

Pentru aceste considerente, se va admite recursul și va căsa hotărârea atacată și va fi admisă în parte *actiunea*, în sensul anulării parțiale a actelor administrative - fiscale contestate cu privire la suma de X lei, reprezentând TVA deductibilă aferentă bunurilor destinate utilizării ca aport în natură și accesoriile aferente în suma

de X lei, din care dobanzi in suma de X ROL și penalitati de intarziere in suma de X ROL.

Cu privire la obligatia de plata a sumei de X ROL, reprezentand TVA aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul in strainatate, se constata ca solutia de **respingere** a cererii de anulare este legala și temeinica.

Aceasta obligatie a fost legal stabilita in conditiile in care recurenta-reclamanta nu și-a **indeplinit** obligatia legala de a evidentia in contabilitate sumele respective.

Pentru perioada X 1999 - 14 X 2000 sunt aplicabile dispozitiile pctll.15 din Hotararea Guvernului nr.512/1998, pentru perioada 15 X 2000 - 31 X 2002 sunt aplicabile dispozitiile *pet.7,7* din Hotararea Guvernului nr.401/2000, iar pentru perioada 1 X - 30 X 2002 sunt aplicabile prevederile art.29 pct.D lite din Legea nr.345/2002, potrivit carora recurenta-reclamanta avea obligatia sa plateasca TVA aferenta serviciilor efectuate de prestatori cu sediul in strainatate in termen de 7 zile de la primirea facturii externe sau concomitent cu plata prestatorului extern, pentru platile efectuate fara factură.

In raport de aceste reglementari in vigoare in perioada supusa controlului, se dovedeste a fi neintemeiata sustinerea din recurs ca obligatia legala de a evidentia si de a plati TVA aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul in strainatate a fost prevazuta numai in art.70 din Normele de aplicare a Legii nr.345/2002, aprobate prin Hotararii Guvernului nr.598/2002.

Sustinerea recurentei ca era aplicabila in cazul sau Decizia nr.8/2003 a Comisiei Centrale Fiscale din cadrul Ministerul Finantelor Publice este de asemenea neintemeiata, intrucat perioada verificata (1999-2003) este anterioara datei la care a fost emisa decizia, care nu poate fi aplicata retroactiv.

Un alt argument pentru respingerea acestei aparari este ca dispozitiile Deciziei nr.8/2003 se aplica doar in situatia in care TVA neachitata in termenul legal „a fost evidentiata in contabilitate de persoanele impozabile inregistrate ca platitori de TVA pentru operatiuni de leasing contractate de prestatori cu sediul sau **domiciliul** in strainatate, pentru care locul prestarii se considera in Romania, daca prestatorul și-a desemnat un reprezentant fiscal in Romania".

Din actele dosarului, rezulta ca recurenta nu a evidenciat in contabilitate sumele datorate, motivand fara temei ca nu a existat o asemenea

obligatie legala. Instanta de fond a respins corect apararile formulate, retinand ca din moment ce exista obligatia legala de plata a TVA, obligatoriu taxa trebuia evidentiata si in contabilitatea contribuabilului, in caz contrar nefiind posibila verificarea corectitudinii calcularii și virarii sumelor la bugetul de stat.

Fiind legal stabilit debitul principal in suma de ROL, instanta de fond a constatat corect ca recurenta datoreaza și debitele accesorii in suma de ROL, reprezentand dobanzi si in suma de ROL, reprezentand **penalized** de intarziere de 0,5%.

In raportul de expertiza contabila s-a retinut ca aceste debite accesorii au fost corect calculate, dar s-a sustinut fara nici un temei legal ca ar fi trebuit stabilite intre data obligatiei de plata și data de 25 a lunii de depunere a decontului TV A, considerandu-se ca TVA datorata a fost platita indirect prin neevidentierea taxei in **contabilitate**, in sensul ca s-a platit o taxa mai mare cu valoarea taxei **deductible**.

Concluziile expertului contabil asupra acestor debite accesorii sunt lipsite de orice baza juridica si nu pot fi retinute ca temei pentru anularea obligatiei de plata.

Hotararea instantei de fond este legala și temeinica și cu privire la solutia de respingere a cererii de anulare a actelor administrativ fiscale pentru impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de ROL, cu accesorii in suma de ROL, reprezentand dobanzi, in suma de ROL, reprezentand penalitati de 0,5% și in suma de ROL, reprezentand penalitati de 10%.

Instanta de fond a aplicat corect dispozitiile art.2 alin.1 lit.a din Ordonanta Guvernului nr.83/1998, potrivit carora veniturile din doMnzi realizate de nerezidenti din Romania se impoziteaza cu'10%. Sustinerile din actiune ca nu a avut loc o plata efectiva a dobanzilor au fost corect respinse, intrucat prin capitalizarea dobanzilor aferente imprumutului contractat din strainatate, recurenta, in calitate de debitor, a stins obligatia de plata a dobanzii fatfl de creditor, prin transformarea dobanzilor in credit

principal, iar apoi, prin emiterea de noi actiuni si-a majorat capitalul social.

Calitatea de actionar, dobandita in urma majorarii capitalului social este datorata realizarii de catre fostii creditor! a venitului numit dobanda, pentru ca aceştia au renuntat la incasarea in numerar sau prin virament a dobanzii la care aveau dreptul, primind in schimb un numar de actiuni.

Transformarea obligatiei initiate prin novatie are ca efect stingerea vechii obligatii și inlocuirea ei cu o noua obligatie, astfel ca transformarea dobanzilor intr-un nou imprumut sau in obtinerea de actiuni la capitalul societatii recurente reprezinta o plata efectiva, pentru care in mod corect s-a calculat impozitul asupra veniturilor persoanelor nerezidente.

In consecinta, conversia in actiuni a unei parti din creantele catre **firmele** nerezidente, reprezentand dobanzi, reprezinta o plata efectiva a venitului respectiv, pentru care recurenta datoreaza impozitul calculat de organele de control fiscal.

Recurenta a solicitat neintemeiat anulara acestei obligatii fiscale fata de incidenta Conventiei dintre Romania și Marele Ducat de Luxemburg pentru evitarea dublei impuneri, ratificata prin Legea nr.85/1994, a Conventiei incheiate intre **Republica** Socialistă Romania și Regatul Olandei, ratificata prin Decretul nr.316/1980 și a conventiei incheiate cu Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, ratificata prin Decretul nr.26/1976, cu motivarea ca firme e beneficiare ale dobanzilor sunt **rezidente** ale conventiilor respective.

In primul rand, se constata ca o asemenea aparare nu a fost formulata si dovedita in procedura administrativa și numai in instanta de fond au fost depuse certificatele de rezidenta fiscala.

In al doilea rand, se constata ca in toate cele trei conventii bilaterale pentru evitarea dublei impuneri se prevede posibilitatea impozitarii la sursa a veniturilor realizate in Romania de persoanele fizice și juridice nerezidente intr-un procent de 10%, care a fost respectat de autoritatile intimate,

urmand ca sumele respective sa fie avute in vedere **drept** credit fiscal in statele de rezidenta.

In privinta dobanzilor datorate catre actionarul olandez Quartermaine Investment Fund BV (QIF) și catre actionarul Nomura Bank Luxemburg, recurenta a invocat neintemeiat dispozitiile **art.II** alin.3 din conventiile bilaterale de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu Regatul Olandei și cu Marele Ducat de Luxemburg, care prevad ca dobanzile provenind **dintr-unul** din state nu pot fi impuse in acest stat atunci cand sunt platite unei band sau unei alte institutii financiare sau atunci cand sunt platite pe baza de imprumuturi de orice fel acordate, garantate, asigurate sau finantate direct sau indirect de celalalt stat sau de catre un organism public al acestui celalalt stat.

Recurenta nu a dovedit cu inscrisuri cu cele doua firme din Olanda și din Luxemburg fac parte din categoria entitatilor financiare la care se refera conventiile bilaterale, iar actionarul Nomura Bank Luxemburg nu a fost parte in contractul de achizitionare de bilete la ordin din 30.06.1998, devenind creditor prin **andosarea** biletului la ordin de catre Nomura International PLQ cu sediul in Marea Britanie.

In consecinta, instanta de fond a mentinut corect actele intocmite de intimati cu privire la acest impozit asupra **veniturilor persoanelor nerezidente** și la TVA aferenta serviciilor contractante cu prestatori cu sediul in strainatate astfel incat pentru obligatiile fiscale respective vor fi respinse ca nefondate cererile de anulare formulate de recurenta-reclamanta.

PENTRU ACESTE MOTIVE INNUMELELEGGII
DECIDE:

Admite recursul declarat de reclamanta SC X"SA impotriva sentintei nr.X din X 2007 a

Curtii de Apel X - Sectia a VHI- a contencios administrativ și fiscal.

Caseaza hotararea atacata și, pe fond, admite, in parte actiunea formulate de reclamanta SC X SA.

Anuleaza in parte decizia nr.X din X.2005 emisa de Ministerul Finantelor Publice și decizia de impunere nr.X din X.2004 emisă de Directia Generală de Administrare a Marilor Contribuabili numai cu privire la sumele de X lei, reprezentand TVA deductibila și X, reprezentand dobanzi și penalitati aferente TVA.

Respinge celelalte cereri.

Pronuntata, in ședinta publica, astazi X 2008

X JUDECATOR, JUDECATOR, JUDECATOR,

MAGISTRAT ASISTENT,

X