

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

DECIZIA nr.1167

Dosar nr.7646/2/2009

Ședința publică de la 2 martie 2012

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

La data de 3 februarie 2012 s-au luat în examinare recursurile declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr..X. din 25 februarie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea din 3 februarie 2012, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la 10 februarie 2012 și, ulterior, la data de 17 februarie, 24 februarie 2012 și 2 martie 2012.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Prima instanță

a) cererea de chemare în judecată

Prin cererea înregistrată la Curtea de Apel .X., reclamanta S.C. .X. .X. SRL - prin administrator judiciar .X. SPRL a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., suspendarea executării și anularea Deciziei nr.X din 24.06.2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Decizia de impunere nr.X din 20.02.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X., în parte, în ceea ce privește obligația suplimentară de plată stabilită cu titlu de „impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice”, în sumă de .X. lei și „majorări de întârziere” pentru aceasta, în sumă de .X. lei și Raportul de inspecție fiscală nr..X. din 20.02.2009 întocmit de Administrația Finanțelor Publice pentru

Contribuabili Mijlocii .X., în parte, în ceea ce privește „impozitul pe dividende”.

De asemenea, reclamanta a mai solicitat exonerarea sa de plata sumei de .X. lei, compusă din .X. impozit pe dividende și .X. lei majorări de întârziere aferent impozitului pe dividende și plata cheltuielilor de judecată.

În motivare, reclamanta a arătat că este o societate comercială având forma juridică de societate cu răspundere limitată având doi asociați: .X. .X., care deține 80% din capitalul social și .X., care deține 20% din capitalul social al societății.

Prin raportul de inspecție fiscală întocmit de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii .X., înregistrat sub nr. .X./20.02.2009, s-a stabilit în sarcina societății, printre altele, obligația de plată suplimentară către bugetul de stat a unei sume de .X. RON (circa .X. EURO), prin „reîncadrarea” de către organul de control, în conformitate cu dispozițiile art. 11(1) din Codul fiscal, a unei operațiuni de împrumut dat de către S.C. .X. .X. SRL celorlalte firme din grupul de firme .X., prin intermediul administratorului .X. .X., ca fiind distribuire de dividende.

Operațiunea economică avută în vedere se referă la acordarea, în baza unei hotărâri a adunării generale a asociaților de la .X. .X. S.R.L., a unui împrumut în sumă maximă de .X. RON, acordat fără dobândă, pe o perioadă de 5 ani, celorlalte societăți comerciale din grupul .X., restituirea sumelor împrumutate urmând să aibă loc în funcție de posibilitățile financiare ale împrumutaților, dar nu mai târziu de 20.02.2011.

S-a arătat că aplicarea art. 11(1) privind „reîncadrarea” operațiunii economice de împrumut ca fiind distribuire de dividende, de către organul de control, în cazul în speță, este nelegală.

Conform art. 11(1) din Codul fiscal, „la stabilirea sumei unui impozit sau 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”.

Potrivit art. 7 pct. 12 din codul fiscal, text invocat de către organul fiscal, prin dividend se înțelege „o distribuire în bani sau în natură efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică...”.

În speță nu a avut loc nici o distribuire în bani „drept consecință a deținerii unor titluri de participare”, sumele de bani virate în contul administratorului fiind împrumuturi acordate unor societăți comerciale, pe bază de contract de împrumut, sume de bani care au fost efectiv utilizate de către aceste societăți comerciale potrivit destinației stabilită

prin contractul de împrumut și neavând nici o legătură cu deținerea de părți sociale la societatea care a acordat împrumutul.

S-a precizat că dacă s-ar fi luat în seamă situația economică și de fapt reală, așa cum era obligatoriu conform art. 6 și 7 din codul de procedură fiscală, privind destinația sumelor încasate de administratorul .X. .X., ar fi observat că aceste sume au fost utilizate, în totalitate, de către persoanele juridice cărora le erau destinate potrivit hotărârii AGA, respectiv celelalte societăți din „grupul .X.”, la care .X. .X. este administrator și asociat.

b) întâmpinarea formulată în cauză

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a solicitat respingerea acțiunii ca nefondată, menținerea ca legale și temeinice a actelor contestate.

În motivare, pârâta a arătat că societatea reclamantă a înregistrat profit în sumă de .X. lei pe care nu l-a repartizat, suma regăsindu-se la data de 30.06.2008 în soldul contului 117- rezultatul reportat - pe parcursul anului 2006 au fost plătite prin virament bancar către .X. .X., acționar majoritar, diverse sume de bani, care la sfârșitul anului 2006 totalizează .X. lei, sume înregistrate în contul 542 "avansuri de trezorerie" cu sold debitor în sumă de .X. lei la data de 31.12.2006.

S-a mai precizat că societatea reclamantă a prezentat organului de inspecție fiscală contractul de împrumut nr. .X./20.02.2006 prin care societatea se obliga să-l împrumute pe domnul .X. .X. pe o perioadă de 5 ani, cu suma maximă de .X. lei, fără a percepe dobândă. Organul de inspecție fiscală a stabilit că, S.C. .X. .X. SRL nu are în obiectul de activitate efectuarea de activități de creditare, iar împrumutul acordat fără dobândă nu poate fi asimilat unui act de comerț întrucât nu conduce la realizarea de profit, scopul economic al oricărei societăți comerciale, stabilind că suma de .X. lei reprezintă dividende achitate acționarului majoritar, pentru care societatea reclamantă datorează impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

c) sentința și considerentele primei instanțe

Prin Sentința nr..X. din 25.02.2011 Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a admis cererea formulată de reclamanta S.C. .X. .X. SRL prin administrator judiciar .X. SPRL în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și a anulat Decizia nr.X din 24.06.2009 emisă de A.N.A.F., Decizia de impunere nr.X din 20.02.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii .X. și, în parte, Raportul de inspecție fiscală nr..X. din 20.02.2009 în privința impozitului pe dividende.

A dispus exonerarea reclamantei de plata sumei de .X. lei din care .X. lei impozit pe dividende și .X. lei majorări de întârziere aferente și a

obligat pârâtele în solidar la plata sumei de .X. lei cheltuieli de judecată către reclamantă.

Pentru a pronunța această sentință prima instanță a reținut că Operațiunea economică avută în vedere se referă la acordarea, în baza unei hotărâri a adunării generale a asociaților de la .X. .X. S.R.L., a unui împrumut în sumă maximă de .X. RON, acordat fără dobândă, pe o perioadă de 5 ani, celorlalte societăți comerciale din grupul .X., restituirea sumelor împrumutate urmând să aibă loc în funcție de posibilitățile financiare ale împrumutaților, dar nu mai târziu de 20.02.2011.

În speță nu a avut loc nici o distribuire în bani „drept consecință a deținerii unor titluri de participare”, sumele de bani virate în contul administratorului fiind împrumuturi acordate unor societăți comerciale, pe bază de contract de împrumut, sume de bani care au fost efectiv utilizate de către aceste societăți comerciale potrivit destinației stabilită prin contractul de împrumut și neavând nici o legătură cu deținerea de părți sociale la societatea care a acordat împrumutul.

Pârâta a considerat că nu pot fi considerate împrumut sumele ridicate de administratorul .X. .X., deoarece contractul de împrumut nr. 1 din 20.02.2006 ar fi fost desființat prin voința părților. Însă acesta a fost înlocuit de contractele de împrumut încheiate între .X. .X. SRL și fiecare dintre celelalte societăți, în care se detalia, de această dată, volumul maxim al împrumutului acordat fiecărei societăți și destinația sumelor împrumutate, precum și modalitatea de evidențiere în contabilitate a operațiunilor respective.

Într-adevăr, adunarea generală a asociaților a considerat, ulterior adoptării hotărârii din 20.02.2006, prin care a hotărât acordarea împrumutului în valoare de maximum .X. lei că, pentru a evita orice neînțelegere, este necesar să se precizeze că sumele de bani sunt împrumutate societăților comerciale și nu administratorului acestora, care doar sa fie împuternicit să primească banii respectivi dar în numele și pe seama societăților împrumutate, al căror administrator este. În același timp, s-a considerat necesar să se precizeze mai exact și limitativ destinația sumelor de bani care urmau să fie împrumutate.

În acest sens, s-a adoptat hotărârea adunării generale a asociaților de la .X. .X. S.R.L. din 21.02.2006, care a înlocuit hotărârea din 20.02.2006 și a fost corespunzător anulat Contractul nr. X din 20.2.2006 care a fost înlocuit de contractele de împrumut încheiate cu fiecare dintre celelalte societăți.

Așa fiind, nu se poate considera că sumele de bani ridicate de .X. .X. s-a făcut fără nici un titlu și că acesta ar deține astfel sumele respective cu titlu definitive.

„Reîncadrarea” operațiunilor economice de creditare de către organul de control prin considerarea lor ca distribuire de dividende nu

poate avea loc în prezenta unor decizii ale organelor statutare ale societăților, concordante cu înregistrările din contabilitățile firmelor respective și din care rezultă că toți banii ridicați de .X. .X. de la .X. .X. S.R.L. au fost folosiți pentru creditarea celorlalte firme din grupul .X..

Legea dă posibilitatea organului de control să „reîncadreze” o operațiune numai dacă nu rezultă în mod cert natura sa. Or, în speță, există documente și înregistrări contabile, concordante cu aceste documente, din care rezultă indubitabil caracterul de împrumut al operațiunii reîncadrată, în mod eronat, ca distribuire de dividende.

2. Instanța de recurs

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii și Agenția Națională de Administrare Fiscală.

a) Motivele de recurs

În motivele de recurs recurentele au arătat că societatea reclamantă și societățile care se susțin că au fost împrumutate nu au funcționat ca un grup constituit legal și care trebuia să funcționeze în baza pct.168 din OMFP nr.1752/2005, că sumele sunt înscrise în contul nr.452 „avansuri de trezorerie”.

S-a precizat că dacă operațiunea în litigiu ar fi reprezentat o creditare efectuată de S.C. .X. .X. către alte societăți din grup, atunci sumele respective trebuiau să se regăsească concomitent în contabilitatea creditoarei și a societăților debitoare, astfel că rezultatul financiar raportat de grup nu era influențat cu sumele împrumutate.

A arătat că în bilanțul societății de la 31.12.2006 este înregistrat profit net în sumă de .X. lei și avansuri de trezorerie ridicate de acționarul majoritar în sumă de .X. lei, situație în care această sumă nu poate fi încadrată decât în categoria dividendelor, suma fiind acordată acționarului majoritar.

b) Întâmpinarea formulată în cauză

Intimata-reclamantă S.C. .X. .X. SRL a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea recursului.

S-a precizat că sumele de bani ridicate de la intimată au fost împrumutate către societățile beneficiare, că hotărârea Adunării Generale a Asociaților din 20.02.2006 și contractul de împrumut încheiat cu S.C. .X. .X. au fost înlocuite în aceeași zi printr-o altă hotărâre.

A arătat intimata că potrivit hotărârii A.G.A. a S.C. .X. .X. SRL pentru anul 2006 nu s-au repartizat dividende și că sumele nu au fost preluate cu titlu definitiv, ci există obligația de restituire a acestora sau de

justificare a cheltuielilor, dacă s-ar considera sumele ca avansuri de trezorerie.

La dosar s-a depus o situație a restituirilor sumelor împrumutate către S.C. .X. .X. pentru societățile din grupul „.X.”, restituiri efectuate de administratorul .X. .X..

c) Analiza motivelor de recurs

Înalta Curte, examinând motivele de recurs, acțiunea, probele cauzei și legislația aplicabilă, constată că recursurile sunt fondate potrivit considerentelor ce se vor expune în continuare.

Organele fiscale au efectuat un control la S.C. .X. .X. SRL, urmare căruia au stabilit că societatea datorează către bugetul de stat suma de .X. lei, compusă din .X. lei impozit pe dividende și .X. lei, majorări de întârziere.

Această sumă a rezultat din reaprecierea operației de împrumut a sumei de .X. lei, ca fiind distribuire de dividende și în consecință, s-a calculat impozit pe dividende și majorări de întârziere.

Prin hotărârea adunării generale a asociaților S.C. .X. .X. SRL din data de 21.02.2006 s-a stabilit ca această societate să împrumute alte societăți care au aceeași asociați și același administrator, *condițiile de acordare și termenele de rambursare urmând a fi stabilite prin contracte de împrumut.*

Societățile, având aceeași asociați și același administrativ, respectiv. dl. .X. .X., au hotărât la aceeași dată – 21.07.2006 să se împrumute, *condițiile de acordare și rambursare urmând a se face prin contractul de împrumut încheiat între firmele respective și administratorul acestora dl..X. .X. (filele 139, dosar fond, vol.I).*

Din analiza contractelor de împrumut (fila 140) rezultă că s-a încheiat un contract între S.C. .X. .X. SRL, societatea împrumutată și .X. .X., *persoană fizică – administrator* al acelei societăți împrumutate.

În fiecare dintre aceste contracte s-a arătat la Cap.IV „Modalitatea de plată”, că sumele vor putea fi *virate* în contul personal al administratorului, vor putea fi ridicate de personalul administrativ, situație în care *debitor* în contabilitatea împrumutătorului va fi .X. .X., iar în contabilitatea împrumutatului va fi înregistrat în calitate de *creditor*.

Din raportul de expertiză și răspunsul la obiecțiuni (fila 64 vol.II dos. fond) reiese că sumele împrumutate de S.C. .X. .X. SRL către celelalte societăți s-au înregistrat în contul 542 „*avansuri de trezorerie*”, *analitic distinct .X. .X., debitor* pentru suma de .X. lei fiind .X. .X. iar corespunzător în evidența contabilă a societăților împrumutate, *creditor* este .X. .X..

Expertul a considerat că acestea sunt înregistrări eronate, pentru că în adunarea generală a asociaților din 26.02.2007 s-a hotărât ca profitul net înregistrat în 2006 să rămână nerepartizat.

Înalta Curte arată că organul fiscal a procedat cu respectarea art.11 din Codul fiscal atunci când a reîncadrat tranzacția, pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Tranzacțiile al căror conținut s-a expus rezumativ mai sus demonstrează că sumele de bani au fost ridicate de asociatul .X. .X. care a fost înregistrat ca debitor la S.C. .X. .X. SRL și creditor la celelalte societăți împrumutate.

Înregistrările contabile ale societăților aflate în discuție nu pot fi considerate ca erori, deoarece chiar conținutul economic al tranzacțiilor este reflectat în înregistrări, așa cum rezultă din contractele de împrumut, în cadrul cărora se arată că dl..X. .X. va fi debitor la S.C. .X. .X. SRL și creditor al celorlalte societăți.

Toate sumele care s-au constituit în împrumuturi acordate de S.C. .X. .X. SRL au fost ridicate de asociatul .X. .X..

Sumele respective constituiau dividende.

Adunarea generală a hotărât să nu fie repartizate dividendele, dar din situația de fapt reținută de organul fiscal și confirmată de expert, rezultă că *sumele repartizate prin bilanț la capitolul dividende, au fost ridicate cu alt titlu de către administratorul și asociatul majoritar .X. .X..*

Potrivit art.7 alin.12 lit.d) teza finală din Codul fiscal, „dividend este și suma plătită de o persoană juridică unui asociat, în scopul personal al acestuia”.

S.C. .X. .X. SRL a plătit sumele respective către dl..X. .X., care a devenit *creditor* al societăților împrumutate.

Tranzacțiile s-au încheiat între trei părți: S.C. .X. .X. SRL, administratorul și asociatul .X. .X. și o altă societate, creditor fiind .X. .X. în contabilitățile împrumutatului, iar în cea a împrumutătorului – debitor.

Prin dobândirea calității de creditor al societăților împrumutate, dl. .X. .X., care a ridicat sau dispus de sumele respective, este îndeplinită cerința art.7 alin.12 lit.d) teza finală din Codul fiscal.

În modul enunțat mai sus, asociatul .X. .X. a primit de la o persoană juridică suma de bani, în scop personal, pentru că acesta a devenit *creditor* al societății împrumutate, astfel că acesta a încasat în fapt dividende, chiar dacă se hotărâse în adunarea generală să nu se repartizeze profitul net.

În aceste condiții, reconsiderarea tranzacțiilor de către organul fiscal corespunde exigențelor art.11 din Codul fiscal, potrivit căruia pentru stabilirea unui impozit autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție sau să o reîncadreze pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

d) Soluția instanței de recurs

În raport de situația de fapt și de prevederile art.11 și art.7 alin.12 lit.d) Cod fiscal, Înalta Curte constată că recursurile sunt fondate, astfel că

în baza art.312 Cod procedura civilă, se vor admite și se va modifica sentința atacată urmând a se respinge acțiunea reclamantei S.C. .X. .X. SRL .X..

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Admite recursurile declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr..X. din 25 februarie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că respinge acțiunea reclamantei S.C. .X. .X. SRL .X., ca neîntemeiată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 2 martie 2012.

JUDECATOR, **JUDECATOR,** **JUDECATOR,**
X X X

MAGISTRAT ASISTENT,
X