

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

DECIZIA nr.3104

Dosar nr.9698/2/2012

Ședința publică de la 2 iulie 2014

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

S-au luat în examinare recursurile declarate de Societatea .X.SA și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr..X. din 29 martie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Cauza a rămas în pronunțare la data 19 iunie 2014, dezbaterile fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, când Curtea, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea deciziei la data de 2 iulie 2014.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursurile de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Soluția instanței de fond

1.1. Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, Societatea .X.SA a solicitat, în contradictoriu cu autoritatea publică pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, următoarele:

- anularea în parte a Deciziei nr.283 din 26.06.2012 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind soluționarea contestației formulate de .X., respectiv a punctelor 1 și 2 din dispozitivul deciziei;

- anularea în tot a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./29.12.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală;

- anularea în tot a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.12.2011, încheiat ca urmare a reverificării obligațiilor fiscale dispuse de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin Decizia nr. 172/ 15.06.2010.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că înțelege să conteste legalitatea și temeinicia Deciziei nr.283 din 26.06.2012 cu privire la primele două puncte ale dispozitivului, având în vedere că prin aceasta și prin raportul de inspecție fiscală efectuat în cauză au fost încălcate normele legale, făcându-se o greșită aplicare a dispozițiilor legale incidente asupra sumelor contestate.

A susținut că atât prin actele fiscale primare, cât și prin decizia de soluționare a contestației, au fost reținute situații de fapt total eronate, având loc o aplicare și interpretare greșită a dispozițiilor legale.

În concluzie, a arătat că perioada controlului a fost 01.01.2001 și 30.06.2004, control finalizat pentru a doua oară în anul 2011, iar sumele reținute în actele administrative fiscale au fost imputate în mod ilegal.

1.2. Prin întâmpinare, autoritatea fiscală a invocat excepția lipsei de interes în ceea ce privește solicitarea reclamantei de anulare în tot a Deciziei de impunere nr. F-MC .X./29.12.2011 și de anulare în tot a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC.X./29.12.2011, având în vedere că prin decizia de soluționare a contestației au fost desființate în parte aceste acte, prin care au fost stabilite obligațiile fiscale principale și accesorii, astfel că nu justifică un interes în promovarea unei cai de atac împotriva acestor acte administrative, în întregul lor.

Pe fondul cauzei, autoritatea pârâtă a răspuns criticilor formulate de reclamantă și a solicitat respingerea acțiunii, susținând faptul că respingerea contestației, ca nemotivată, nu reprezintă un refuz de soluționare, ci o soluție dată respectivei cereri, în raport cu documentele depuse și susținerile formulate.

1.3. Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, prin Sentința nr. X. din 29 martie 2013, a respins, ca neîntemeiată, excepția lipsei de interes a reclamantei în formularea capetelor de cerere privind anularea în tot a Deciziei de impunere nr. F-MC .X./29.12.2011 și anularea în tot a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./29.12.2011, invocată de pârâtă.

Prin aceeași sentință, a admis, în parte, acțiunea formulată de reclamantă, a anulat, în parte, Decizia de soluționare a contestației nr. X./26.06.2012, Decizia de impunere nr. F-MC .X./29.12.2011 și RIF nr. F-MC .X./29.12.2011, respectiv numai în măsura în care au dispus asupra sumei reprezentând impozit pe profit suplimentar, constituit prin neacordarea deductibilității fiscale pentru cheltuiala de .X.lei conform facturii nr. .X./21.08.2001 emisă pentru BAD Chitila, urmând ca pentru aceasta să se încheie un nou act administrativ fiscal, care va avea în vedere considerentele prezentei hotărâri.

Totodată, a respins celelalte pretenții ale reclamantei, ca neîntemeiate.

1.4. Pentru a pronunța această soluție, prima instanță a reținut, în esență, considerentele care vor fi prezentate în continuare.

Cu privire la excepția lipsei de interes instanța de fond a reținut că raportul de inspecție fiscală, pe baza căruia decizia de impunere reprezintă un act premergător al respectivei decizii, actul administrativ care produce efecte în raport cu reclamanta-contribuabil fiind decizia de impunere, care a fost contestată, legalitatea și temeinicia actului de impunere fiscală, precum și a deciziei de soluționare a contestației administrative urmând a fi analizată prin prisma constatărilor din cadrul raportului de inspecție fiscală, ca act premergător.

Într-adevăr, conform Deciziei de soluționare a contestației nr. X/ 26.06.2012 s-a dispus desființarea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. F-MC.X./29.12.2011 pentru suma de .X.lei, reprezentând TVA (.X.lei) și accesorii aferente (.X.lei).

În cauză, reclamanta a contestat, ce s-a păstrat din decizia de impunere și din raportul de inspecție fiscală, prin decizia de soluționare a contestației, prin solicitarea anulării în tot a deciziei de impunere, reclamanta se referă la ceea ce s-a menținut prin decizia de soluționare a contestației din conținutul actului primar de impunere.

Pe fondul cauzei, prima instanță a reținut că Agenția Națională de Administrare Fiscală – DGAMC a emis Decizia de impunere nr. F-MC .X./29.12.2011 în urma reverificării obligațiilor fiscale ale reclamantei, dispusă de A.N.A.F. – D.G.S.C. prin Decizia nr.172/2010.

Decizia de impunere are la bază Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./29.12.2011, iar perioada controlată este 1.01.2001 – 30.06.2004.

Contestația administrativă formulată de reclamantă a fost soluționată prin Decizia nr. .X./26.06.2012 a A.N.A.F. – DGSC, fiind respinsă ca nemotivată pentru sumele .X.lei TVA și .X.lei, reprezentând accesorii aferente și ca neîntemeiată și

nemotivată pentru sumele de .X.lei impozit pe profit și .X.lei, reprezentând accesoriile aferente impozitului pe profit.

Reclamanta a contestat legalitatea și temeinicia acestei soluții, apreciind că a avut loc o greșită aplicare de către organul fiscal a cadrului legal incident, astfel:

Reclamanta a contestat obligarea sa la plata sumei de .X.lei TVA cu accesoriile aferente, la nivelul Sucursalei .X., formată din .X.lei TVA și accesorii, plus .X.lei TVA și accesorii.

Referitor la debitul de .X.lei TVA cu accesoriile aferente, a arătat că reprezintă TVA colectată aferentă veniturilor înregistrate în contul 472 - venituri înregistrate în avans, în anul 2001 și că nu este datorată, având în vedere că sumele au fost transferate pe venituri și implicit li s-a calculat și cota de TVA aferentă până la data de 30.06.2004, dată la care aceste sume nu mai figurau în componența contului 472.

Reclamanta nu a administrat probe din care să rezulte susținerile de ordin general conform cărora până la data de 30.06.2004 veniturile respective au fost transferate, nemaifigurând în componența contului 472, acestora aplicându-li-se și cota de TVA aferentă.

Cu privire la suma de .X.lei plus accesorii reprezentând TVA colectată, prima instanță a reținut că organul de soluționare a contestației a înlăturat aceleași apărări prezentate în cadrul contestației administrative, reținând că această sumă (reprezentând TVA aferentă veniturilor din convolute pe perioada 2001 – 30.06.2004) a fost stabilită prin anexa la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./25.04.2008 încheiat la nivel central și a fost menținută ca datorată prin raportul de inspecție fiscală și prin decizia de impunere din 2011, încheiate ca urmare a reverificării.

Cât privește impozitul pe profit și accesoriile, reclamanta a contestat obligația de plată a mai multor sume, prezentate în funcție de subunitatea unde au fost constituite, astfel:

La nivel .X. Central, sunt contestate debitele în sumă de .X.lei pentru anul 2001 și .X.lei pentru anul 2002, împreună cu accesoriile aferente, arătând că acestea au fost constituite prin mărirea bazei impozabile urmare a neacordării deductibilității fiscale pentru cheltuieli cu materiale promoționale, înregistrate în contabilitate ca atare, pentru care reclamanta a prezentat contracte scrise și care, în conformitate cu art.4 din O.G. nr.70/1994, reprezentau cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Prima instanță a reținut că reclamanta se mărginește să reia argumentele din contestația administrativă, fără să critice motivarea organului de soluționare a contestației. Această motivare care a stat la baza neacordării deductibilității fiscale a respectivelor cheltuieli înregistrate în perioada 2001 – 2002 pentru achiziționarea de: postere, catalog de prezentare, mapa pentru conferințe, set aniversări, pliant feribot, calendare perete, agende din piele gravate este legală și temeinică, sprijinindu-se pe prevederile art. 4 alin.(4) lit.c) din O.G. nr. 70/1994 și a Instrucțiunilor de aplicare a acestei norme cuprinse în H.G. nr. 402/2000.

Cheltuielile cu materiale promoționale menționate, nereferindu-se la închirierea de spații publicitare sau la executarea de material publicitar ca mijloace de informare în masă pentru popularizarea numelui reclamantei sau a produselor sau serviciilor sale, nu au intrat sub incidența prevederilor citate care acordă caracterul de cheltuială deductibilă în condiții restrictive neîndeplinite în cauză. Instrucțiunile exclud expres de la deductibilitate cheltuielile cu achiziționarea unor produse supuse inscripționării cu emblema firmei, precum și cheltuielile cu achiziționarea unor produse care nu fac obiectul activității societății și care sunt acordate în scop publicitar.

La nivelul Sucursalei .X., reclamanta a contestat stabilirea veniturilor suplimentare în sumă de .X.lei, la care s-a aplicat impozitul pe venit și accesoriile

afere, aceste venituri reprezentând soldul conturilor din afara bilanțului, arătând că soldurile conturilor din afara bilanțurilor s-au stins așa încât s-a efectuat eronat un calcul pentru accesorii.

Organul de soluționare a contestației a reținut că reclamanta nu a înregistrat pe venituri curente o parte din contravaloarea prestațiilor efectuate, ci le-a evidențiat în conturi extrabilanțiere sau le-a înregistrat pe venituri anticipate, pe considerentul că nu au fost încasate.

Instanța de fond a apreciat că susținerea reclamantei cum că aceste solduri s-au stins, contravine constatările din actele fiscale care au calculat o diferență de înregistrat pe venituri de .X.lei și este nedovedită.

La nivelul Sucursalei .X. s-au contestat accesorii calculate pentru suma .X.lei, reprezentând fond special de solidaritate pentru persoane cu handicap, constituit și virat, conform O.U.G. nr.102/1999 în perioada 2000 – 2001.

Reclamanta a arată că a fost corectă constituirea sumelor care au fost virate lunar la buget, iar după primirea de la Direcția de Muncă și Protecție Socială a actului prin care s-a specificat că nu s-au prezentat la angajare persoane cu handicap, s-a solicitat restituirea sumei.

Organul de soluționare a contestației a reținut că fondul în cauză s-a constituit cu sume mai mari decât cele efectiv datorate, iar diferența între ceea ce s-a datorat și ceea ce s-a constituit în plus a fost de .X.lei, pentru care s-au stabilit accesorii aferente impozitului pe profit calculat suplimentar ca urmare a majorării profitului impozabil cu cheltuielile nedeductibile în cauză.

Instanța de fond a reținut că motivul invocat de reclamantă îl reprezintă corecta constituire a fondului special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, fără însă să dovedească această susținere, adică să solicite și să administreze probe în contra constatările organului fiscal, conform cărora fondul s-a constituit și s-a virat într-un cuantum mai mare decât cel datorat.

La nivelul Sucursalei .X. s-a contestat excluderea de la caracterul de cheltuială deductibilă a sumelor de .X.lei (în anul 2002) și .X.lei și .X.lei (în anul 2003), reprezentând cheltuieli cu reparații la mijloace fixe închiriate, aparținând .X.SA, reclamanta invocând prevederile art. 4 și art.11 din Legea nr. 15/1994.

Organul de soluționare a contestației a reținut că nu pot fi socotite cheltuieli deductibile fiscal, întrucât ele reprezintă reparații la clădiri închiriate, care au fost efectuate fără avizul locatorului (deși acesta era necesar conform contractului de locațiune), fără să se fi procedat la predarea pe bază de proces verbal și documentație tehnică a valorii lucrărilor de amenajare, modernizare, etc., în vederea majorării valorii de intrare a acestora potrivit legii și fără ca locatorul să fi contabilizat aceste modernizări ca și componente ale mijloacelor fixe, prin care să se majoreze valoarea de intrare a acestora.

Prima instanță a apreciat că, în mod legal și temeinic, s-a reținut că nu sunt îndeplinite condițiile legale prevăzute de art. 4 lit.a) și d) și art.11 alin.(3) din Legea nr.15/1994 care trebuie coroborate cu prevederile pct.7 lit.a) și d) din H.G. nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994, pentru a se acorda deductibilitatea fiscală prin amortizarea valorii acestor cheltuieli efectuate cu mijloace fixe.

La nivelul Sucursalei .X. s-a contestat înlăturarea de la deductibilitate a sumei de .X.lei, reprezentând TVA deductibil nerecunoscut de organul fiscal ca urmare a inexistenței înștiințărilor de plătitor de TVA. S-a arătat că această cheltuială trebuie avută în vedere la calculul impozitului pe profit fiind efectuată în scopul realizării de venituri impozabile cât timp reprezintă TVA aferentă unor bunuri/ servicii achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile.

Organul de soluționare a contestației a reținut că nu poate fi investit cu soluționarea pe fond pentru acest capăt de cerere, întrucât suma de .X.lei a fost constatată ca nedeductibilă prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 25.04.2008 și prin Decizia de impunere nr.X/ 25.04.2008 și prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./29.12.2011, atacată în cauza de față.

Instanța de fond a reținut că reclamanta nu a argumentat contra celor reținute de organul de soluționare a contestației, ci s-a referit la aspecte de fond care nu pot fi analizate, cât timp suma în cauză nu a constituit bază suplimentară de impunere în cazul deciziei de impunere din 2011, atacată în cauză.

La nivelul Sucursalei .X., pentru suma de .X.lei reprezentând, de asemenea, fond special de solidaritate pentru persoane cu handicap constituit în plus pe perioada 2000 – 2002 a reținut că sunt valabile considerațiile privind suma de .X.lei la Sucursala .X..

La nivelul Sucursalei .X. se contestă sumele de .X.lei, calculată la nivelul anului 2002 și .X.lei calculată la nivelul anului 2003, socotite cheltuieli nedeductibile aferente unor facturi fără dată.

Reclamanta a recunoscut că facturile în cauză nu cuprind mențiunea referitoare la data emiterii lor, apreciind însă că această lipsă este suplinită de existența unor recepții de lucrări, devize, note de recepție și constatare de diferențe care au fost depuse la organul fiscal.

Prima instanță a înlăturat susținerile reclamantei, întrucât documentul justificativ, potrivit legii, care oglindește cheltuiala înregistrată în contabilitate îl reprezintă, în cazurile menționate în Raportul de inspecție fiscală, factura fiscală, iar nu documentele contabile subsecvente, având în vedere și poziția Înaltei Curți cuprinsă în Decizia nr.V/2007, conform căreia taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA, în mod corect s-a stabilit neacordarea deductibilității pentru cheltuielile în cauză.

Referitor la suma de .X.lei reprezentând cheltuială cu motorină achiziționată din rezerva de stat pe baza unei facturi emise de Ministerul Transporturilor, organul de soluționare a contestației a reținut și, în acest caz, că Factura nr..X./ 3.10.2002 nu corespunde cerințelor formale prevăzute de lege, furnizorul procurând factura în care a consemnat livrarea din alte surse decât cele prevăzute în H.G. nr. 831/1997 (art. 1 alin. 5 și alin.6) pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a Normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

În concret, reclamanta nu deținea formulare de facturi fiscale la data respectivă și a utilizat Factură fiscală Seria BVCN nr..X., care aparținea .X.SA, tăind denumirea furnizorului și datele de identificare ale acestuia rubricate în factură și înlocuindu-le cu datele proprii.

Instanța de fond a înlăturat apărările reclamantei, având în vedere prevederile legale referitoare la documentele justificative care puteau fi înregistrate în contabilitate pe perioada verificată, care sunt de strictă interpretare și aplicare.

La nivelul Sucursalei .X., prima instanță a reținut că nu au fost socotite cheltuieli deductibile suma de .X.lei, reprezentând TVA aferentă facturii nr..X./ 11.03.2002, nerecunoscută de organul fiscal ca urmare a inexistenței copiei înștiințării de plătitor TVA a furnizorului, precum și suma de .X.lei – valoarea facturilor cu date de identificare eronate, adică în care apare în mod eronat codul fiscal al vechii Sucursale .X. desființată.

Reclamanta a arătat, în privința acestor facturi, recunoscând eroarea menționată, că au fost prezentate (în copie) contracte, facturi și devize de calcul care atestă efectuarea operațiunilor, iar instanța de fond a reținut în privința neacordării deductibilității fiscale pentru aceste cheltuieli, că trebuie avute în vedere prevederile art. 4 alin.(6) lit.m) din O.G. nr.70/1994, art.9 alin.(7) lit.j) din Legea nr.414/2002 coroborate cu art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991 și art.6 din H.G. nr.831/1996 și Decizia nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

La nivelul Sucursalei .X. au fost socotite cheltuieli nedeductibile sumele de .X.lei (în anul 2001), reprezentând despăgubiri la transport conform Regulamentului de transport, .X.lei (în anul 2002), .X.lei (în anul 2002) reprezentând prestări servicii și despăgubiri la transport .X.lei și .X.lei (în anul 2003) și .X.lei (în anul 2004).

Reclamanta a arătat că unele dintre aceste cheltuieli au fost socotite nedeductibile în anul în care au fost făcute fără a se influența impozitul pe profit pe anii anteriori cărora le corespundeau aceste despăgubiri sau că, în cazul sumei de .X.lei, organul de soluționare a contestației nu a exprimat niciun punct de vedere, iar în cazul sumei de .X.lei au fost predate echipei de control documente justificative așa cum rezultă din procesele verbale de control.

Prima instanță a reținut, ca de altfel și organul de control, cât și cel de soluționare a contestației, că în cazul sumelor de .X.lei, .X.lei și .X.lei, nu a fost acordată deductibilitatea întrucât documentele justificative ale operațiunilor economice în cauză au fost contabilizate în alt an financiar decât cel în care au fost făcute și căruia îi corespundeau, încălcându-se principiul independenței exercițiului financiar, respectiv prevederile art.92.6 din O.G. nr.41/ 1997, art.6 și art.10 alin.(4) din Legea nr.82/1991, Ordinul nr.94/ 2001.

În consecință, a reținut că deductibilitatea nu a fost acordată în temeiul art. 4 alin.(4) din O.G. nr.70/1994, art. 9 alin.(1) din Legea nr.414/2002, art. 19 alin.(4) și art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003.

Cât privește suma de .X.lei, a reținut că, din raportul de inspecție fiscală, nu rezultă că aceasta a făcut obiectul reverificării, pentru a face obiectul controlului judiciar în cauza de față.

Referitor la sumele de .X.lei (în anul 2003) și .X.lei (în anul 2004), prima instanță a avut în vedere că organele fiscale au reținut că reclamanta nu a dovedit existența prejudiciilor și necesitatea acoperirii lor, în speță, reclamanta nu a propus și nu a administrat probe contra celor reținute de organul fiscal.

În fine, a fost socotită nedeductibilă cheltuiala în sumă de .X.lei, conform Facturii nr..X./ 21.08.2001 emisă pentru X Chitila, care la data facturării era sucursală a .X.. Reclamanta arată că produsele facturate au fost direcționate către Sucursala .X., conform dovezilor depuse la organul fiscal.

Motivarea organului de soluționare a contestației care invocă aceleași dispoziții legale anterior citate pentru neacordarea deductibilității, nu corespunde situației de fapt, în sensul că nu este indicată neregula de formă care afectează factura în cauză.

Raportul de inspecție fiscală, de asemenea, nu indică neregula care ar afecta factura în cauză, în condițiile în care, la data emiterii ei, X Chitila era sucursală a .X., iar produsele din factură au fost direcționate către sucursala .X..

Prima instanță a reținut, pe baza probatoriului administrat în cauză că nu poate stabili dacă cheltuiala făcută conform facturii menționate îndeplinește condițiile legale pentru acordarea deductibilității.

2. Calea de atac exercitată

2.1. Împotriva acestei soluții au formulat recurs autoritatea fiscală pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală (A.N.A.F.) și societatea comercială reclamantă Societatea .X.,„X.” SA (.X. „X.”).

2.2. În recursul formulat de A.N.A.F. a fost invocat motivul de recurs prevăzut la art.304 pct.9, în condițiile art.304¹ Cod procedura civilă – 1865, fiind invocate, în esență, următoarele critici:

- instanța de fond a soluționat în mod greșit excepția lipsei de interes a societății comerciale reclamante, în ceea ce privește anularea în tot a Deciziei de impunere nr.F-MC.X./29.11.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC.X./29.11.2011, în condițiile în care prin Decizia nr.283/2012, de soluționare a contestației fiscale, cele două acte juridice au fost desființate parțial în ceea ce privește suma de .X.lei reprezentând TVA și accesoriile aferente, în raport cu care nu se mai poate susține că ar produce vreo vătămare reclamantei;

- instanța de fond a acordat în mod greșit deductibilitatea pentru cheltuiala în sumă de .X.lei, conform Facturii nr.X./ 21.08.2001 emisă pentru BAD Chitila, în privința căreia organele de control au stabilit că fusese completată în mod necorespunzător, în raport cu prevederile art.119 din Regulamentul de aplicare a Legii nr.82/1991, aprobat prin H.G. nr.704/1993, precum și cu Decizia RIL nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

În concluzie, autoritatea fiscală recurentă a solicitat admiterea recursului și respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

2.3. În recursul formulat de .X. „X.” au fost invocate, în mod generic, dispozițiile art.304 pct.8 și 9, în condițiile art.304¹ din Codul de procedură civilă – 1865, fiind susținute, în esență, următoarele critici:

- referitor la pct.A al motivării sentinței, referindu-se la sumele de .X.lei TVA și accesorii și .X.lei TVA și accesorii, instanța de fond nu a analizat documentele prezentate de societate cu ocazia controlului fiscal;

- referitor la pct.B.1 al motivării sentinței, privind debitul în sumă de .X.lei și .X.lei pentru anul 2009, instanța de fond a interpretat în mod eronat situația materialelor publicitare, preluând concluziile organelor de control;

- referitor la pct.B.3. și B.6. din motivarea sentinței, privind Sucursala .X. .X. și Sucursala .X. .X., consideră că nu se impune calcularea de accesorii pentru sumele virate în plus la bugetul de stat;

- referitor la pct.B.4. din motivarea sentinței, privind sumele de .X.lei, .X.lei și .X.lei, susține că instanța de fond a reținut greșit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile;

- referitor la pct.B.5 din motivarea sentinței, privind suma de .X.lei, susține că instanța nu a analizat deductibilitatea acestei sume;

- referitor la pct.B.7 din motivarea sentinței, privind sumele de .X.lei și .X.lei, susține că instanța de fond a înlăturat nedeductibilitatea acestor sume în mod greșit, deși au existat documente justificative;

- referitor la pct.B.8 din motivarea sentinței, privind sumele de .X.lei și .X.lei, susține că instanța de fond a reținut în mod greșit nedeductibilitatea acestora, deși au existat documente justificative;

- referitor la pct.B.9 din motivarea sentinței, privind sumele reprezentând cheltuieli din dosare de despăgubire, acestea sunt deductibile conform Regulamentului aprobat prin O.G. nr.7/2005, iar suma de .X.lei a fost contabilizată în contul 4730.2, urmând să fie trecută pe cheltuieli odată cu soluționarea reclamațiilor administrative.

În concluzie, a solicitat admiterea recursului și admiterea integrală a cererii de chemare în judecată, cu consecința anulării în parte a Deciziei nr.283/2012 și anularea în tot a Deciziei de impunere nr.F-MC.X./2011și a RIF nr.F-MC 242/2011.

2.3. .X. .X. SA a depus întâmpinare la recursul formulat de A.N.A.F., solicitând respingerea acestuia ca nefondat.

Astfel, referitor la soluția dată excepției lipsei de interes, susține că instanța de fond a avut în vedere în mod corect faptul că reclamanta a atacat raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere în ceea ce privește obligațiile de plată menținute, iar nu pe cele înlăturate prin decizia de soluționare a contestației fiscale.

În ceea ce privește suma de .X.lei, susține că instanța de fond a reținut în mod corect că această sumă este justificată cu documente legale.

3. Soluția instanței de recurs

3.1. Așa cum rezultă din actele și lucrările dosarului, în cauză s-a cerut anularea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./2011 și a RIF nr.F-MC 242/2011, precum și a Deciziei nr.283/ 26.06.2012 prin care a fost soluționată contestația fiscală formulată de .X. .X..

Prin actele fiscale menționate mai sus, organele fiscale au stabilit în sarcina .X. .X. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .X.lei formată din: .X.TVA; .X.lei accesorii aferente TVA; .X.lei impozit pe profit; .X.lei accesorii aferente impozitului pe profit.

Prin Decizia nr.283/ 26.06.2012, contestația fiscală a fost admisă în parte, în sensul că Decizia de impunere nr.F-MC X/2011 a fost desființată pentru suma de .X.lei reprezentând .X.lei TVA și .X.lei accesorii aferente TVA, pentru care s-a dispus refacerea inspecției fiscale de către o altă echipă de control.

Totodată, contestația fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .X.lei reprezentând .X.lei impozit pe profit și .X.lei accesorii aferente impozitului pe profit.

Instanța de fond, admitând în parte acțiunea formulată de .X. .X. a anulat în parte actele fiscale, în ceea ce privește nedeductibilitatea cheltuielii în sumă de .X.lei efectuată cu Factura nr..X./ 21.08.2011 emisă pentru X Chitila, dispunând ca organele fiscale să recalculeze impozitul pe profit și accesoriile aferente, în raport cu caracterul deductibil al acestei sume. În rest, instanța de fond a menționat actele fiscale atacate, apreciindu-se ca legale și temeinice.

3.2. Referitor la recursul formulat de A.N.A.F., instanța de recurs reține că este nefondat pentru considerentele care vor fi prezentate în continuare.

În ceea ce privește criticile care vizează soluția dată excepției lipsei de interes pentru ca reclamanta să ceară prin acțiune anularea „în tot” a Deciziei de impunere nr. F-MC X/2011 și a RIF nr.F-MC X/2011, instanța de recurs reține că sunt neîntemeiate.

Astfel, din conținutul cererii de chemare în judecată adresată Curții de apel, rezultă că cererea de anulare vizează partea menținută/ sumele menținute din cele două acte fiscale, prin Decizia nr.283/ 26.06.2012, iar nu și partea pentru care acestea au fost desființate, adică suma de .X.lei TVA și accesoriile aferente.

De altfel, în cererea de chemare în judecată, chiar dacă în privința deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală se face mențiunea „în tot”, referitor la Decizia nr.283/2012 se face mențiunea expresă că se solicită doar anularea pct.1 și pct.2, fiind, deci, vorba de o inconsecvență de redactare fără semnificație juridică.

În ceea ce privește criticile care vizează soluția de admitere în parte a acțiunii și de acordare a deductibilității pentru cheltuiala în sumă de .X.lei, instanța de recurs le apreciază ca neîntemeiate.

Într-adevăr, în RIF nr.F-MC X/2011, la pct.C5.3. a fost preluată suma de .X.lei, din RIF nr..X./2008 ca reprezentând contravaloarea Facturii nr..X./ 21.08.2001 pentru S.C. BAD Chitila, reținându-se că aceasta nu respectă prevederile art.4 alin.(2) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, în vigoare la data respectivă.

În conținutul RIF F-MCX/2011 (fila 248-249 dosar fond) se afirmă, în esență, că factura respectivă nu furnizează toate informațiile legale pentru a fi luată în calcul la diminuarea bazei impozabile, făcându-se referire la Decizia nr.V/2007 RIL a Înaltei

Curți, fără a se face vreo referire/ fără să fie numite informațiile lipsă/ rubricile necompletate ale facturii.

Astfel fiind, instanța de fond a reținut în mod judicios, că în privința acestei sume, actul fiscal nu este motivat, ceea ce reprezintă un motiv de nulitate parțială a acestuia, soluția fiind legală și temeinică.

3.3. Referitor la recursul formulat de .X. .X., instanța de recurs reține că este nefondat pentru considerentele care vor fi prezentate în continuare.

În ceea ce privește motivul de recurs prevăzut la art.304 pct.8 Cod procedura civilă – 1865, într-adevăr, potrivit acestor dispoziții, o hotărâre poate fi recurată atunci când instanța, interpretând greșit actul dedus judecătii, a schimbat natura ori înțelesul lămurit și vădit neîndoielnic al acestuia.

Este necontestat că actul dedus/ actele deduse judecătii sunt RIF nr.F-MC 242/2011 și Decizia de impunere nr.F-MC X/2011, precum și Decizia nr.283/2012 de soluționare a contestației fiscale, care au natura juridică a unor acte administrative fiscale supuse regimului juridic reglementat prin O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, iar în cauză nu este nicio dovadă că s-ar fi pus în discuție natura juridică a actelor atacate.

În ceea ce privește motivul de recurs prevăzut la art.304 pct.9 Cod procedura civilă – 1865, instanța de recurs reține că susținerile și criticile subsumate acestui motiv sunt nefondate.

Într-adevăr, potrivit art.304 pct.9 din Codul de procedură civilă – 1865, o hotărâre poate fi recurată când a fost pronunțată fără temei legal ori a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii.

În conținutul cererii de recurs, recurenta-reclamantă și-a prezentat susținerile în raport cu sistematizarea/ punctele considerentelor instanței de fond.

Astfel, în ceea ce privește punctul A din sentință – TVA în sumă de .X.lei, cu accesoriile aferente, recurenta a susținut că instanța de fond a preluat susținerile organelor fiscale, fără să analizeze documentele pe care le-a prezentat organelor fiscale.

În ceea ce privește suma de .X.lei, TVA calculată la veniturile înregistrate în contul 472 – venituri înregistrate în avans în anul 2001, recurenta susține că a fost aplicată cota de TVA aferentă acelor venituri, fără ca în cursul judecătii să fi cerut administrarea unui probatoriu în susținerea afirmațiilor sale (documente prin care s-a virat TVA respectivă, cerere de efectuare a unei expertize judiciare contabile, etc.).

La fel, în cazul sumei de .X.lei TVA, recurenta se limitează la enunțarea unor afirmații, fără să indice/ să numească actele/ documentele pe care instanța de fond nu le-ar fi analizat.

În ceea ce privește susținerile referitoare la impozitul pe profit și la sumele considerate nedeductibile, rezultă că acestea sunt, fie formulate în mod general, fie neargumentate, fie neraportate în mod corect la dispozițiile legale pretins încălcate, greșit interpretate, aplicate.

Astfel, referitor la pct.B.1 al sentinței, privind suma de .X.lei pentru anul 2001 și suma de .X.lei pentru anul 2002, recurenta susține că „instanța de fond a interpretat eronat situația acestor materiale publicitare, preluând opinia organelor de control”, limitându-se să afirme că potrivit O.G. nr.70/1994 „toate cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui unei persoane juridice... sunt cheltuieli deductibile”.

Or, potrivit art.4 alin.(4) lit.c) din O.G. nr.70/1994, republicată și Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobate prin H.G. nr.402/2000, cheltuielile cu achiziționarea unor produse supuse inscripționării cu emblema firmei și cheltuielilor cu achiziționarea unor produse ce nu fac obiectul activității societății și

care sunt date în scop de publicitate, nu se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil.

Referitor la pct.B.3 și pct.B.6 din sentință, se susține că nu se impunea calcularea unor accesorii pentru sumele virate din eroare la bugetul de stat, în cazul Sucursalei .X. .X. și Sucursalei .X. .X., fără a se argumenta în vreun mod această afirmație.

Or, în cauză, este necontestat că în cazul celor două sucursale, în perioada 2000-2002, se virase cu .X.lei și respectiv .X.lei mai mult la Fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, ceea ce a reprezentat blocarea acelor sume și necesitatea calculării accesoriilor aferente pentru perioada respectivă, ceea ce reprezentau cheltuieli nedeductibile.

Referitor la pct.B.4 din sentință, se susține, în esență, că instanța de fond a apreciat în mod greșit că sumele respective ar reprezenta cheltuieli nedeductibile.

Într-adevăr, la Sucursala .X. au fost excluse sumele de .X.lei pentru anul 2002 și .X.lei și .X.lei pentru anul 2003 reprezentând cheltuieli cu reparații la mijloace fixe pe care recurenta-reclamantă le închiriasse de la .X.SA, cheltuielile fiind înregistrate la cheltuieli curente de exploatare în contul 611.

În cauză, este necontestat că cheltuielile respective nu au respectat clauzele contractului de închiriere, lucrările nefiind efectuate cu avizul locatorului și nu s-a procedat la predarea pe bază de proces-verbal și documentație tehnică a valorii lucrărilor efectuate la spațiile închiriate, în vederea majorării valorii de intrare, fiind incluse la data efectuării lor în costurile curente ale Sucursalei CFR .X., respectiv .X. SA .X., ceea ce reprezintă o încălcare a prevederilor art.4 alin.(4) din O.G. nr.70/1994, art.11 alin.(1) din Legea nr.414/2002 și art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în acte corporale și necorporale.

Referitor la pct.B.5 din sentință, se susține, în esență, că instanța de fond a apreciat greșit nedeductibilitatea sumei de .X.lei TVA nerecunoscută ca deductibilă la Sucursala .X. a .X..

Din actele dosarului rezultă că suma de .X.lei a fost stabilită ca obligație fiscală suplimentară prin Decizia de impunere nr.X/2008, iar nu prin Decizia de impunere nr.F-CM .X./2011care face obiectul cauzei de față, așa cum a reținut și instanța de fond.

Referitor la pct.B.7 și pct.B.8 din sentință, se susține că instanța de fond a apreciat greșit caracterul nedeductibil al sumelor respective.

Într-adevăr, în cazul Sucursalei .X., au fost considerate ca nedeductibile sumele de .X.lei pentru anul 2002 și, respectiv, .X.lei pentru anul 2003 aferente unor facturi incomplete, care nu aveau inserată data emiterii, precum și suma de .X.lei pentru care a fost folosită o factură aparținând .X.SA, fiind tăiate datele de identificare ale acestora și trecând datele proprii ale recurentei-reclamante.

În cazul Sucursalei .X., pentru suma de .X.lei aferentă unei facturi care nu avea atașată copia înștiințării de plătitor TVA a furnizorului și suma de .X.lei aferentă unor facturi cu date de identificare eronate, aspecte necontestate.

La constatarea caracterului nedeductibil în privința acestor cheltuieli, instanța de fond a avut în vedere dispozițiile art.4 alin.(6) lit.m) din O.G. nr.70/1994, republicată, art.9 alin.(7) lit.j) din Legea nr.414/2002, coroborate cu art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991 a contabilității și art.6 din H.G. nr.831/1996 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind înlocuirea și utilizarea acestora.

De menționat este și faptul că, în interpretarea prevederilor art.6 din Legea nr.182/1991 a fost adoptată Decizia nr.V/2007, prin care Înalta Curte a statuat că „nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care

documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale la data efectuării operațiunii” economice în litigiu.

Referitor la pct.B.9 din sentință, se susține că instanța de fond a apreciat în mod greșit caracterul nedeductibil al cheltuielilor respective.

Într-adevăr, la Sucursala .X. au fost înregistrate cheltuieli deductibile, pe baza unor note contabile: suma de .X. lei reprezentând despăgubiri de transport aferente anilor 1999 și 2000, care au fost înregistrate ca cheltuieli pe anul 2001; suma de .X. lei despăgubiri pe anul 2000, înregistrate în contabilitate ca cheltuieli deductibile pe anul 2002; suma de .X. lei despăgubiri cu documente din anul 2000, înregistrate ca cheltuieli deductibile în anul 2003.

Prin acest procedeu a fost influențat în mod nelegal exercițiul financiar al anilor 2001, 2002 și 2003, cu operațiuni economice din anii precedenți, când ar fi trebuit înregistrate potrivit legii.

De asemenea, în cazul Sucursalei .X. au fost apreciate ca nedeductibile sumele de .X. lei pentru anul 2003 și, respectiv, .X. lei, ca despăgubiri, în privința cărora s-a reținut neprobarea existenței unor prejudicii, aspecte pe care reclamanta nu le-a probat nici în fața instanței de fond.

În concluzie, pentru argumentele prezentate la pct.3.2. și respectiv, pct.3.3. ale acestor considerente, cele două recursuri sunt nefondate, fiind respinse ca atare, soluția instanței de fond fiind legală și temeinică.

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

Respinge recursurile declarate de Societatea .X.SA și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr..X. din 29 martie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 2 iulie 2014.

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X

X