

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

Decizia nr.

Dosar nr.

Ședința publică de la 21 martie 2007

—

S-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. X S.A. , Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice -succesor al Direcției Generale a Marilor Contribuabili, împotriva sentinței civile din 14 martie 2006 a Curții de Apel - secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică de la 28 februarie 2007, fiind consemnate în încheierea din 28 februarie 2007, pronunțarea deciziei, fiind amânată succesiv pentru 7 martie 2007, 14 martie 2007, respectiv 21 martie 2007.

CURTEA

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele: Prin cererea înregistrată sub nr.1162 din 29 aprilie 2004 la Curtea de Apel București - Secția contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. XS.A. a chemat în judecată pe pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Marilor Contribuabili, solicitând ca prin sentința ce va pronunța, instanța să dispună anularea pct.3 din Decizia nr.85 din 29 martie 2004 prin care a fost respinsă contestația formulată în ce privește măsura de diminuare a **pierderii** fiscale și a **măsurilor** cuprinse în procesul verbal din 13 august 2003 **întocmit** de D.G.A.M.C. la Capitolul III pct.1 „Impozit pe **profit**” prin care s-a dispus măsura diminuării pierderii fiscale.

În motivarea acțiunii reclamanta a susținut că în ce privește **suma** reprezentând cheltuielile privind **serviciile** prestate de firma Y, era în **drept a** deduce aceste cheltuieli, deoarece:

- serviciile prestate de această firmă în folosul societății au **fost** realizate în baza contractului încheiat între cele două părți, **din** conținutul acestuia, rezultând că valoarea pentru fiecare **serviciu** poate fi determinată în ce privește numărul de ore **efectuate** de reprezentanții consultantului, prezentate în **rapoartele** anexate la facturi și tarifele orale ale persoanelor care **au prestat** serviciul;

- prevederile contractului în cauză au fost puse în aplicare, **din** moment ce obiectul contractului avea drept rezultat **publicarea**, tipărirea și distribuirea cărților X și Z, în care a fost făcută reclama și publicitatea **clienților** societății, obținându-se venituri din editarea de cărți, **broșuri** și alte publicații, cum și din activitatea de reclamă și **publicitate** făcută clienților săi prin aceste cărți;

- serviciile ce fac obiectul contractului în cauză, absolut **necesare** desfășurării activității, au fost aducătoare de venituri, **ele fiind** strâns legale de realizarea obiectului principal de **activitate** „editarea de cărți, broșuri și alte publicații”;

respingerea deducerii fiscale a cheltuielilor corespunzătoare serviciilor de consultanță, studii, cursuri agenți, **este** nejustificată și neîntemeiată, întrucât pentru anii 1998 și **1999** legislația privind impozitul pe profit, respectiv **O.G. nr.70/1994**, cu modificările și completările ulterioare, nu **prevedea** condiții speciale de justificare a prestărilor de servicii **efectuate** de persoane străine în folosul beneficiarilor români, **documentele** folosite fiind contractele încheiate între părți și **facturile** emise de prestatorii de servicii.

Pentru perioada în care s-au aplicat dispozițiile O.U.G. nr.217/1999 și ale Legii nr.189/2001, care au modificat și completat dispozițiile *O.G. nr.70/1994*, reclamanta a socotit ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile făcute în baza contractului cu firma Y, pe considerentul că aceasta înregistra pierderi, conformându-se astfel dispozițiilor art.4 (6) lit.r) din *O.G. nr.70/1994*;

- contractul încheiat oferea elementele necesare pentru determinarea valorii fiecărui tip de serviciu prestat, cuprinzând tarifele orare și individuale ale persoanelor care prestau serviciile respective, iar numărul de ore afectat pentru prestarea serviciilor era menționat în documentele justificative prin care se

consemna prestarea serviciilor;

Facturile primite de la firma Y, au anexate documente ce cuprind toate informațiile necesare pentru calculul valorii serviciilor prestate, putându-se astfel calcula valoarea totală a contractului.

- ideea de recuperare a cheltuielilor cu transportul și cazarea reprezentanților firmei Y, a fost înțeleasă greșit de inspectorii fiscali, pentru care în realitate societatea reclamantă a trebuit să plătească firmei respective cheltuielile suportate de aceasta pentru personalul societății X care a participat la instruire ;

- pe durata controlului, societatea reclamantă a prezentat documente din care a rezultat că reprezentanții firmei s-au prezentat în România pentru a susține cursuri și instruire;

- conform art.2 coroborat cu art.3 din contract, serviciile care sunt acoperite prin plata comisionului de 12% sunt servicii indispensabile de realizarea obiectului contractului, nemijlocit legate de obiectul de activitate al Societății X, confirmat de inspectorii ce au efectuat controlul fiscal;

- pentru suma reprezentând contravaloarea serviciilor de introducere și personalizare a softului folosit pentru activitatea de producție, capitalizată ca activ necorporal, la anexa 15 din contestația societății se găsesc înregistrările contabile prin care se probează că această sumă a majorat valoarea activelor necorporale.

Referitor la dreptul societății de a deduce cheltuielile **privind** comisionul plătit de societate firmei Q din, pentru împrumuturile pe care firma le-a acordat societății **românești**, în baza contractelor încheiate între cele două părți, **reclamanta a** susținut că:

- pentru împrumuturile contractate de la această firmă, **societatea** a plătit pe lângă dobânzile de 2% pentru folosirea **banilor** și un comision de 1% din valoarea împrumutului pentru **acoperirea** cheltuielilor de administrare a împrumuturilor **acordate** (analiza dosarului de solicitare a împrumutului, solvabilitatea împrumutatului, garanțiile depuse de **împrumutat**, cheltuielile de angajare a împrumutului, urmărirea respectării de către împrumutat a graficelor de rambursare a împrumutului și de plată a dobânzilor, etc....).

Inspectorii financiari, au recunoscut că societatea reclamantă a trebuit să încheie 14 contracte de împrumut cu **firma** (în perioada verificată) împrumuturi folosite **pentru** activitatea curentă a firmei și pentru rambursarea **creditelor** contractate anterior, astfel că și cheltuielile aferente **acestora** trebuiau deduse la calculul profitului impozabil.

În plus, în lista de cheltuieli menționată la art.4 din O.G.nr.70/1994, cheltuieli pentru care prin lege nu se admite **deducerea** fiscală nu se regăsește plata de comisioane pentru **împrumuturile și** creditele contractate de contribuabili.

Există o practică a plății de comisioane, pe lângă dobânda **datorată**, pentru împrumuturile acordate, practica întâlnită și în **România**, confirmată de legislația acesteia prin care au fost **ratificate** acordurile de împrumut ale României cu organisme financiare internaționale, exemplificându-se acorduri de **împrumut** care foloseau termenii de „comision de angajament” și **rata** dobânzii, ce urmau a fi plătite de împrumutat.

Referitor la definirea comisionului, Ministerul Finanțelor **Publice**, dă o interpretare eronată și nu are în vedere faptul că în **cazul** acordării de împrumuturi, rezultatul serviciilor prestate de **creditor** este tocmai acordarea împrumutului.

În cazul în care comisioanele ar fi considerate dobânzi, limitarea deducerii acestora ar fi trebuit aplicată numai pentru dobânzile datorate de societate către firma după data de 1 iulie 2002 (data intrării în vigoare a Legii nr.414/2002), și nu pe întreaga perioadă controlată.

Pe de altă parte susține reclamanta în motivarea acțiunii, dobânda datorată de societate către firma și înregistrată în evidența contabilă este mai mică decât limita admisibilă de deducere de către Ministerul Finanțelor Publice, chiar și în cazul în care s-ar adăuga comisionul de 1%, care anual ar însemna 0,25 - 0,33% , dobânda LIBOR + 2% aplicându-se pentru suma creditului aferentă unei perioade de 365 zile, în timp ce comisionul se aplică o singură dată pentru întreaga perioadă de creditare, indiferent de durata acesteia.

S-au administrat probatorii cu acte, în *cauză*, efectuându-se și un raport de expertiză contabilă, la care pârâta D.G.A.M.C. a formulat obiecțiuni, încuviințate în parte de către instanța fondului,

expertul contabil formulând răspuns la aceste obiecțiuni.

În urma analizării tuturor probatoriilor administrate, prima instanță a pronunțat sentința civilă din 14 martie 2006 - prin care a admis în parte contestația formulată de S.C X SA și a anulat parțial pct.3 din Decizia nr.85 din 29 martie 2004 a M.F.P. - A.N.A.F. și capitolul III pct.1 întocmit de D.G.A.M.C. în ceea ce privește suma reprezentând cheltuieli deductibile.

Prin aceeași sentință, a fost respinsă contestația în ceea ce privește suma, menținându-se în mod corespunzător decizia și procesul verbal referitor la această sumă.

Pârâții au fost obligați către reclamantă la plata cheltuielilor de judecată în sumă de.

Pentru a pronunța această sentință, prima instanță a reținut că prin decizia nr.85 din 29 martie 2004 a M.F.P. - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a fost admisă contestația

"11 ^->"V% /> -"4

în cazul în care comisioanele ar fi considerate dobânzi, limitarea deducerii acestora ar fi trebuit aplicată numai pentru dobânzile datorate de societate către firma după data de 1 iulie 2002 (data intrării în vigoare a Legii nr.414/2002), și nu pe întreaga perioadă controlată.

Pe de altă parte susține reclamanta în motivarea acțiunii, dobânda datorată de societate către firma și înregistrată în evidența contabilă este mai mică decât limita admisibilă de deducere de către Ministerul Finanțelor Publice, chiar și în cazul în care s-ar adăuga comisionul de 1%, care anual ar însemna 0,25 - 0,33% , dobânda LIBOR + 2% aplicându-se pentru suma creditului aferentă unei perioade de 365 zile, în timp ce comisionul se aplică o singură dată pentru întreaga perioadă de creditare, indiferent de durata acesteia.

S-au administrat probatorii cu acte, în cauză efectuându-se și un raport de expertiză contabilă, la care pârâta D.G.A.M.C. a formulat obiecțiuni, încuviințate în parte de către instanța fondului, expertul contabil formulând răspuns la aceste obiecțiuni.

În urma analizării tuturor probatoriilor administrate, prima instanță a pronunțat sentința civilă din 14 martie 2006 - prin care a admis în parte contestația formulată de S.C. X SA și a anulat

parțial pct.3 din Decizia nr.85 din 29 martie 2004 a M.F.P. - A.N.A.F. și capitolul III pct.1 întocmit de D.G.A.M.C.B.J.I. în ceea ce privește suma, reprezentând cheltuieli deductibile.

Prin aceeași sentință, a fost respinsă contestația în ceea ce privește suma, menținându-se în mod corespunzător decizia și procesul verbal referitor la această sumă.

Pârâții au fost obligați către reclamantă la plata cheltuielilor de judecată în sumă de.

Pentru a pronunța această sentință, prima instanță a reținut că prin decizia nr.85 din 29 martie 2004 a M.F.P. - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a fost admisă contestația reclamantului în ceea ce privește sumele de TVA, majorări de întârziere /dobânzi și pentru capătul de cerere reprezentând **penalități** de întârziere, reprezentând eroare de adiție, și a fost **respinsă** contestația ca neîntemeiată pentru capătul de cerere **privind** măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma totală.

În fața instanței de contencios administrativ, societatea **reclamantă** a atacat doar pct.3 din Decizie prin care s-a respins **capătul** de cerere privind măsurile de diminuare a pierderii **fiscale** **cu** suma , sumă compusă din cheltuieli pe care societatea reclamantă le-a **făcut** în anii 1998, 1999, 2002 și 2003 ca urmare a derulării **contractului** încheiat de reclamantă cu firma Y la data de 10 februarie 1998 și suma **aferentă** comisionului plătit firmei pe perioada 1999 - 2002, neacceptată la deducere, **aferent** contractelor de împrumut încheiate de reclamantă cu **această** firmă.

În ce privește suma, prima instanță a **constatat** că în mod neîntemeiat s-a dispus diminuarea pierderii **fiscale** înregistrate de societate pe perioada 1 ianuarie 1998 - 30 **iunie 2003** cu această sumă reprezentând cheltuieli neacceptate **la deducere** de către organele fiscale, pe care societatea le-a **făcut** **ca urmare** a derulării contractului încheiat de reclamantă cu **firma** Y la 1 februarie 1998, apreciind că **aceste** cheltuieli îndeplinesc condițiile legale, pentru a fi **considerate** cheltuieli deductibile.

A reținut instanța de fond că obiectul contractului încheiat **de** societatea reclamantă cu firma 1-a constituit **tipărirea** de către societatea din a unor cărți, pe baza **informațiilor** transmise de reclamantă pe bandă magnetică și **livrarea** acestora către reclamantă,

servicii de asistență oferite **reclamantei** în dezvoltarea unei baze de date pentru Companie, **pentru a** produce X în și în România, inclusiv personalizarea și introducerea softului, compatibil cu **mediul** informațional existent în România, pregătirea în comun a **unui** plan de afaceri, anual, pentru reclamantă, inclusiv un plan de marketing și vânzări, oferirea de către Y de instrucțiuni de vânzări pentru agenți de vânzări, ajutoare promoționale, cursuri de pregătire pentru personalul din vânzări și furnizarea către reclamantă de informații și metode necesare pentru a opera activitățile publicațiilor sale în România.

Față de obiectul principal de activitate al societății reclamante- reține instanța de fond - „editarea cărților, broșurilor și altor publicații”, menționat în contractul încheiat cu firma, activitatea și prestațiile efectuate pentru realizarea acestui obiect, reprezintă sursa firească a veniturilor realizate de societatea reclamantă, context în care în mod neîndoielnic, cheltuielile efectuate în derularea acestui contract sunt aferente veniturilor realizate de aceasta.

Prestațiile reclamantei ca obligații contractuale, și anume obligația de a achita costurile de tipărire și transport, plus un onorariu de 12% considerat pentru publicarea, administrarea și pentru alte acțiuni necesare producerii cărților, rambursarea cheltuielilor de călătorie și cazare a personalului ce călătorește în România în legătură cu prestarea serviciilor, plata serviciilor de asistență și a cursurilor de pregătire pentru personalul din vânzări, plata trimestrială a facturilor trimise de Y, erau în strânsă legătură cu veniturile ce urmau a fi încasate de societatea reclamantă urmare acestei relații contractuale, astfel că nu poate fi reținută susținerea pârâtei, cum că reclamanta nu a făcut dovada că prestarea acestor servicii a fost necesară desfășurării activității, respectiv că au fost aferente veniturilor.

Serviciile de introducere și de personalizare a soft-ului folosit pentru activitatea de producție a societății reclamante, pentru care s-a calculat suma în anii 1998 și 1999 s-au desfășurat în executarea pct.2.3 din contract și au fost în evidentă legătură cu activitatea reclamantei, raportul de expertiză efectuat constatând că au fost capitalizate ca activ necorporal cu titlu de soft, recuperarea acestora făcându-se pe calea amortizării.

Serviciul s-a prestat în baza unui contract scris, fiind facturat reclamantei, facturi care cuprind suficiente date pentru verificarea prestatorului, a tarifului și a sumei totale a serviciului.

Serviciile de consultanță și studii de care a beneficiat **reclamanta**, prestate de Y, pentru care s-a calculat **suma** totală au fost prestate de către firma, **tot** în temeiul contractului încheiat, pe întreaga perioadă **prin** consultări și întâlniri ale conducerii și personalului societății **cu** consultantul, training-uri, etc, acestea având legătură cu **executarea** contractului, facturile întocmite fiind însoțite de **documente** justificative, care cuprind toate informațiile necesare **pentru** calculul valorii serviciilor prestate, conform constatărilor **expertului** contabil.

La punctul 3.4 din contract, reține instanța de fond, sunt **stabilite**, pentru aceste servicii, tarifele de execuție, tarifele **individuale** și totale, pentru fiecare serviciu în parte și valoarea **globală** a prestației.

Pe de altă parte, reține prima instanță, nici nu se poate **reproșa** contractului că nu conține date concrete și amănunțite în **legătură** cu termenele de execuție, servicii și tarife percepute, **pentru** că nu erau în vigoare, la momentul încheierii acestuia, **Instrucțiunile** privind metodologia de calcul a impozitului pe **profit**, aprobate prin H.G. nr.402/2000, date în aplicarea art.4 **alin.6** lit.r) din O.G.nr.70/1994 așa cum a fost modificat și **completat** prin O.U.G.nr.217/1999; verificarea prestatorilor în **legătură** cu natura prestațiilor putând a se face din consultarea **documentelor** justificative încheiate în executarea prestațiilor.

Și după intrarea în vigoare a Legii nr.414/2002 - 1 iulie **2002**, sunt îndeplinite condițiile legale pentru deducerea **cheltuielilor** de consultanță, dat fiind că exista un contract **încheiat** în formă scrisă, iar verificarea prestațiilor și a tarifelor se **poate** face prin analiza documentelor justificative.

În legătură cu comisionul de 12% plătit către Y **pentru** serviciile prestate de aceasta pentru ghidurile ce au fost **tipărite** în străinătate, pentru care s-a calculat suma, instanța de fond a reținut că acest comision este prevăzut **în** contract, fiind evident că este o cheltuială aferentă realizării **veniturilor** rezultate din derularea contractului, acesta fiind

stabilit procentual și raportându-se la valoarea din factură, fiind astfel determinabil pentru fiecare prestație în parte.

Materialele promoționale achiziționate de reclamantă în perioada ianuarie - martie 1998, au fost menționate în factura emisă de Y, această cheltuială fiind și ea necesară veniturilor ce urmare a fi realizate de societate.

Serviciile de training efectuate de Y, pentru agenții de vânzări ai X, pentru care s-a calculat suma și serviciile de cazare și transport plătite de societatea reclamantă pentru directorii societății și agenții de vânzări din țară care au participat la training-ul organizat pentru care s-a calculat suma, au fost prestate în anii 1998 - 1999, ele fiind justificate prin facturi și lista cu persoane angajate ale societății reclamante, care au participat la cursurile respective, înscrierile depuse la dosar probând data organizării cursurilor și tematica acestora atât pentru cursurile organizate în România cât și pentru cele organizate.

Cheltuielile cu pregătirea personalului, au fost și ele aferente realizării veniturilor pe care societatea le-a obținut urmare derulării contractului.

Expertiza contabilă a evidențiat perioadele și locurile în care s-au desfășurat cursurile, a confirmat faptul că persoanele participante erau angajați ai societății, constatând că a fost achitată la intern cazarea instructorilor și la extern contravaloarea orelor de participare ca instructori, la tarifele orale stipulate în contract.

În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma, reprezentând comisioanele plătite firmei DSE - BV, instanța de fond a considerat neîntemeiată contestația formulată.

Aceasta pentru că, deși acest comision de 1 % este prevăzut în contract, natura sa este incertă, mențiunea din contract fiind în sensul că este „în plus față de orice dobândă”, iar raportul de expertiză contabilă nu a stabilit că acest comision ar fi un comision de administrare, apreciind că suma respectivă este o

cheltuială deductibilă, motivat și de faptul că reclamanta prin **practicarea** dobânzii LIBOR, nu a depășit procentul aprobat de **Ministerul** Finanțelor, în fapt nivelul acesteia situându-se mult **sub** nivelul aprobat, atribuindu-i implicit un caracter de **dobândă**.

Instanța de fond a reținut însă că acest comision nu poate fi **calificat** ca o dobândă, prin contract părțile necalificându-l astfel, **așa** încât faptul că nu s-a depășit procentul dobânzii LIBOR, **aprobat** de Ministerul Finanțelor Publice nu prezintă relevanță în **cauză**.

A mai reținut instanța de fond și faptul că nu are relevanță **susținerea** reclamantei în sensul că practicarea plății de **de** legislația României prin care au fost ratificate acorduri de **împrumut** cu FMI, BERD, BEI, deoarece în cuprinsul acestor **acorduri** de împrumut se menționează expres „comision de **angajament**”, „comision de administrare”, „cost bancar, de **transfer**, de schimb” etc, ori în contractul încheiat de reclamantă, **acest** procent e denumit simplu „comision”, ce va fi plătit în plus **față de** orice altă dobândă.

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs toate părțile **din** proces, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie **sub** aspectul prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă, - hotărârea recurată a fost pronunțată cu încălcarea sau aplicarea **greșită** a legii.

Reclamanta S.C."X"SA critică sentința prin **aceea** că respingând acțiunea referitor la capătul de cerere prin **care** contestă diminuarea pierderii fiscale cu suma reprezentând comision de 1% plătit de **societate** la derularea contractelor de împrumut, instanța de **fond** a aplicat O.G. nr.70/1994, rezultate din modificarea **efectuată** prin O.U.G. nr.217/1999, respectiv a aplicat retroactiv **pentru** anul 1999 un act normativ a cărei aplicabilitate a încetat **din data** de 30 decembrie 1999.

Pentru anul 1999, în conformitate cu O.G. nr.70/1994 **republicată**, nu exista nici o normă care să dispună de încadrarea comisionului de 1%, drept cheltuială nedeductibile, nefiind contestat atât de organul de control cât și de către instanța de fond, faptul că împrumuturile au fost destinate efectuării cheltuielilor realizate de societate în vederea desfășurării activității, respectiv a obținerii de venituri.

Și după apariția O.U.G. nr.217/1999, aprecierea ca nedeductibile a comisioanelor plătite, reprezintă o aplicare greșită a prevederilor ordonanței întrucât acestea nu se încadrează în categoria de strictă aplicare a cheltuielilor nedeductibile ori deductibile în anumite condiții, prevăzute la art.4 alin.4

Recurentele Agenția Națională de Administrare Fiscală și

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, susțin în motivarea recursurilor că hotărârea a fost dată cu aplicarea greșită a legii, în ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale reprezentând cheltuieli înregistrate în baza facturilor emise de firma Y.

Astfel, în ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de introducere și personalizare a softului folosit de intimata-reclamantă pentru activitatea de producție, în mod corect au fost considerate de către organele de control, cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru acest capăt de cerere instanța motivându-și soluția exclusiv pe concluziile raportului de expertiză, fără a ține seama de întreg materialul probator.

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de consultanță, studii, cursuri agenți, recuperarea cheltuielilor cu transportul și casarea reprezentanților firmei, susține recurenta, contractul încheiat cu firma nu prevede termene de execuție, tarife individuale și totale pentru fiecare serviciu în parte, nu e prevăzută nici valoarea globală a contractului și nu s-a făcut dovada prestării acestor servicii și nici faptul că ele au fost aferente realizării veniturilor, fiind ignorate astfel dispozițiile art.4 alin.6 lit.r) din O.G.nr.70/1994, privind impozitul pe profit, care reglementează situația cheltuielilor nedeductibile.

Conform acestor dispoziții, susține recurenta, cheltuielile nedeductibile sunt cheltuielile cu serviciile, inclusiv de tarifele individuale și totale pentru fiecare serviciu în parte și nici valoarea globală a contractului.

Nici pentru această categorie de cheltuieli nu s-a făcut dovada că serviciile au fost efectiv prestate, că au fost necesare desfășurării activității și că au fost aferente realizării veniturilor, pentru o parte din cheltuieli reclamanta- intimată, susținând că reprezintă contravaloarea unor materiale promoționale (calendare) și nu contravaloarea unor servicii și fără să facă dovada că a importat astfel de bunuri, de la firma.

În fine, recurenta Agenția Națională de Administrare Fiscală, critică sentința și sub aspectul obligării sale la plata cheltuielilor de judecată în sumă, în situația în care acțiunea a fost admisă numai în parte, în ceea ce o privește nefiind întrunite condițiile prevăzute de art.274 alin.1 Cod procedură civilă.

În plus, partea care solicită cheltuielile de judecată nu a câștigat în mod irevocabil procesul, sentința prin care i s-au acordat

cheltuielile de judecată nefiind irevocabilă.

Totodată, nu pot fi reținute în sarcina A.N.A.F. nici aspectele privind reaua credință, comportarea neglijentă sau exercitarea abuzivă a drepturilor procesuale.

Intimata S.C."X"SA, a formulat întâmpinare, solicitând respingerea recursului formulat de cele două recurente-pârâte, ca nefondat.

Analizând recursurile formulate, prin prisma motivelor invocate, în raport de probatoriile administrate în cauză și dispozițiile legale incidente în cauză, înalta Curte le va respinge pentru considerentele ce se vor arăta în continuare:

1. Vom analiza mai întâi motivele de recurs formulate de pârătele Agenția Națională de Administrare Fiscală și respectiv Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Pentru început, trebuie precizat însă că prin încheierea pronunțată în ședința publică din 22 noiembrie 2006, înalta Curte, constatând întemeiată cererea formulată de pârâta Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în ce privește scoaterea sa din cauză, a dispus introducerea în cauză în calitate de recurentă-pârâtă a Direcției Generale a Finanțelor **Publice**, prin intrarea în vigoare a OMFP nr.753/2006 **privind** organizarea activității de administrare a marilor **contribuabili**, modificat prin OMFP nr.1013/2006, și preluarea **activității** de administrare a contribuabililor mici și mijlocii de **către** Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului **București** și direcțiile finanțelor publice județene, în temeiul **art.2 din** OMFP nr.753/2006 intervenind o subrogație legală în **drepturile** D.G.A.M.C, în litigiile cu societățile comerciale care **nu mai** îndeplinesc criteriile de selecție prevăzute de art.2 din **Ordin**.

Fiind vorba de o subrogație legală- art.1108 Cod civil - **subrogație** ce operează de drept, în virtutea legii, s-a stabilit că **Direcția** Generală a Finanțelor Publice ce a fost introdusă în **cauză** a dobândit calitate procesuală pasivă, considerent pentru **care** excepția ridicată de aceasta în ce privește lipsa calității sale **procesuale** pasive va fi respinsă ca neîntemeiată.

Trecând la analiza motivelor de recurs propriu - zise **invocate** de cele două pârâte se constată că acestea sunt **nefondate** și urmează a fi respinse astfel cum se va arăta în **continuare**.

Contractul încheiat la data de 10 februarie 1998 între S.C X SA și S.C/'Y" , a avut ca **obiect** prestarea următoarelor servicii de către firma: **tipărirea** unor cărți, respectiv Z, X **paginarea** și celelalte procese necesare pentru tipărirea cărților; **asistarea** S.C. X SA în dezvoltarea unei baze de **date**, inclusiv personalizarea și introducerea soft-ului necesar; **pregătirea** planurilor anuale de afaceri, inclusiv a planurilor de **marketing** și vânzări; oferirea instrucțiunilor de vânzări pentru **agenții** de vânzări, remunerarea vânzătorilor, ajutoare **promoționale**, formulare, etc: oferirea unor cursuri de pregătire **pentru** personalul din vânzări; furnizarea informațiilor și **metodelor** necesare operării activităților din România.

Contractul încheiat mai cuprinde mențiunea că firma va primi costurile de tipărire, hârtie și transport și alte **cheltuieli** apărute, plus un onorariu de 12% pentru publicarea, administrarea și pentru alte acțiuni necesare producerii cărților, având și dreptul la rambursarea cheltuielilor de călătorie și cazarea personalului ce călătorește în România, plata serviciilor prevăzute de art.2.3. și 2.6 ce se va face în conformitate cu orele de lucru efectuate de personalul său.

Rezultatele controlului fiscal, concretizate în procesul verbal contestat și respectiv decizia nr.85 din 29 martie 2004, care la rândul ei a fost contestată, reține la Cap.III pct.1 că, în ceea ce privește impozitul pe profit, acesta ar fi fost influențat prin evidențierea ca deductibile fiscal a unor cheltuieli, care nu se încadrează sau depășesc limitele legale privind deductibilitatea acestora. Echivalentul reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal în cadrul stabilirii impozitului pe profit, cheltuieli concretizate în sumele plătite, în baza contractelor firmei Y, de către societatea reclamantă, iar echivalentul reprezintă comisionul plătit de societate pentru împrumuturile contractate, pe lângă dobânzile negociate.

Recurentele -pârâte susțin că societatea reclamantă, prin evidențierea ca deductibil fiscal a unor cheltuieli efectuate cu firma a influențat negativ impozitul pe profit, încălcând astfel dispozițiile art.4 alin.6 lit.r) din O.G.nr.70/1994 privind impozitul pe profit, dispoziții conform cărora: cheltuielile nedeductibile sunt considerate „cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora”.

Pentru ca prestatorii să poată fi verificați în legătură cu natura acestor cheltuieli, susține recurenta, contractul scris trebuie să conțină toate mențiunile cerute de lege, respectiv termene de execuție, tarifele individuale și totale pentru fiecare servicii în parte și să aibă prevăzută valoarea globală a contractului, ceea ce nu se regăsește în contractul intervenit între reclamantă și firma Y.

Raportul de expertiză , efectuat în cauză, la cererea reclamantei, concluzionează că pentru serviciile de consultanță acordate de firma Y, există documente justificative conforme cu legislația în materie, respectiv facturi **emise de** prestatorii de servicii în baza contractului încheiat, la **care** sunt atașate deconturi de deplasare, facturi de cărți editate **justificate** de DVI, cursuri de vânzări, planuri de afaceri, **contract de** vânzări, politici de prețuri, software-ul de producție, **corespondență** în domeniul vânzărilor, financiar, vânzări, etc, **facturi de** cazare etc.

Documentele justificative pentru aceste servicii prestate, **conduc** la posibilitatea verificării prestatorilor în legătură cu **natura** cheltuielilor făcute cu fiecare serviciu în parte, putându-se **astfel** stabili și valoarea globală a contractului.

De altfel, așa cum reține și instanța de fond, constatări **făcute** și de cei doi experți contabili, pentru perioada 1998 - 1999, **nu existau** reglementări exprese care să impună necesitatea **efectuării** serviciilor în baza unui contract scris care să cuprindă **date** referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea **serviciilor** prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv **valoarea** totală a contractului, fiind astfel incidente dispozițiile **art.4.6** lit.r) din O.G.nr.70/1994, așa cum au fost ele modificate prin O.G.nr.217/1999.

În fapt, pentru perioada analizată, serviciile prestate au **avut** la bază contractul scris și prețuri tarifare, iar pentru **serviciile** de software și pentru studiile efectuate s-au calculat de **comun** acord de către părțile contractante acestea nedepășind **oferta de** prețuri de pe piața românească.

Mai mult decât atât, conform concluziilor raportului de **expertiză** contabilă, în contractul încheiat între cele două **societăți**, se regăsesc toate elementele necesare pentru **determinarea** valorii fiecărui tip de serviciu prestat, în valoare **totală**, acesta **conținând** tarifele orare individuale ale persoanelor care **prestează** serviciile și documentele justificative anexate la **facturile**

primite de la Y.

Cu privire la contravaloarea serviciilor de introducere și personalizare a softului folosit pentru activitatea de producție se reține, din verificările efectuate de expertiză contabilă că a fost înregistrată în evidențele contabile ale societății cu titlu de active necorporale, fiind reflectată în bilanțurile contabile ale acesteia.

Referitor la cheltuielile cu pregătirea personalului, contrar celor susținute de recurente, din verificările efectuate de către cei doi experți, așa cum corect a reținut și instanța de fond, a rezultat că instructorii de la firma Y, au susținut cursurile de vânzări din primii ani de activitate, fiind indicat și numele acestora, justificarea participării acestora fundamentându-se pe facturile de cazare, documentele de curs precum și listele de participanți la cursuri, din statele de salarii rezultând că participanții respectivi erau angajații societății reclamante.

Se menționează astfel și perioadele în care au fost efectuate aceste cursuri și se precizează că a fost achitată la intern cazarea instructorilor și a fost achitat la extern contravaloarea orelor de participare ca instructori, la tarifele orare stipulate în contract.

Recurentele -pârâte critică sentința și sub aspectul aplicării greșite a legii în privința serviciilor pentru care s-a perceput comisionul de 12%, întrucât prin contract nu s-au prevăzut nici termenele de execuție, nici tarifele individuale și totale pentru fiecare serviciu în parte și nici valoarea globală a contractului.

Această problemă a constituit unul din obiectivele raportului de expertiză, care concluzionează că practicarea comisionului de 12% pentru serviciile de paginare ghiduri este aferentă serviciilor indispensabile și realizării obiectului contractului încheiat între cele două părți contractante la data de 10 februarie 1998, conform art.2 coroborat cu art.3, cum chiar inspectorii fiscal confirmă în controlul efectuat la pct.1 din Procesul verbal încheiat.

Oricum, lucrarea de specialitate efectuată în cauză, raportul de expertiză contabilă, reține că serviciile ce fac obiectul contractului sunt strâns legate de activitatea societății reclamante-intimate XSA, având în vedere obiectul principal de activitate, respectiv „editarea de cărți, broșuri și alte publicații”, ele contribuind la realizarea veniturilor societății, astfel încât în mod corect instanța de fond a anulat parțial pct.3 din Decizia nr.85 din 29 martie 2004 a M.F.P. -

A.N.A.F. și **Capitolul III** pct.1 întocmit de D.G.A.M.C. în ce privește cheltuieli **deductibile, stabilind** că în cauză sunt incidente dispozițiile art.4 din O.G. nr.70/1004, completată și modificată prin **O.G.nr.40/1998**.

Ultima critică adusă sentinței este cea privind obligarea **pârâtelor la plata** cheltuielilor de judecată.

Critica este nefondată.

Instanța de fond, nu a făcut altceva decât să aplice **prevederile** art.274 Cod procedură civilă- conform căroră „**Partea** care cade în pretenții va fi obligată, la cerere, să **plătească** cheltuielile de judecată”.

Cum partea care a câștigat procesul - reclamanta - a **solicitat** plata acestor cheltuieli de judecată, pe care le-a și **dovedit în** mod corect i-au fost acordate de instanța de judecată **prin** obligarea pârâtelor la plata acestora.

2. Referitor la recursul declarat de reclamanta S.C."X" SA, instanța de control judiciar, constată de asemeni, că **este nefondat, urmând** a fi respins ca atare.

In mod corect, organele fiscale au reținut ca fiind **nedeductibile** cheltuielile efectuate cu plata comisionului de 1% **din împrumutul** dat de firma „Q BV”, chiar dacă sumele împrumutate au fost folosite în **activitatea** societății, de această dată fiind aplicabile dispozițiile **art.4 alin.6 lit.r)** din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, **republicată**, așa cum a fost modificată și completată prin O.U.G. **nr. 217/1999**, prestatorul neputând fi verificat în legătură cu **natura** acestui serviciu, dat fiind că natura juridică a **comisionului nu** rezultă nici din contractul încheiat și nici din **desfășurătorul** de rambursare.

Recurenta-reclamantă a susținut că acesta este un comision de administrare a împrumutului dar din contract nu rezultă **acest lucru**, el fiind intitulat pur și simplu „comision”, natura **acestuia** fiind incertă, așa cum corect a reținut și instanța de **fond**. Nu poate fi considerat nici dobândă, pentru că în contract aceasta a fost stabilită la rata Londra USD LIBOR +2%, în acest quantum urmând a fi avută în vedere la stabilirea cheltuielilor. ^

Rezultă deci, că în mod corect, instanța de fond a statuat că nu pot fi considerate deductibile fiscal cheltuielile aferente comisionului de 1% din contractele de împrumut, plătite firmei și a respins

contestația ca neîntemeiată.

Ca o consecință, a considerentelor expuse mai sus, constatând legalitatea și temeinicia sentinței nr.617 din 14 martie 2006, pronunțată de Curtea de Apel - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, recursurile formulate de reclamantă și cei doi pârâți, vor fi respinse ca nefondate, aplicarea și a^{cu} art.312 Cod procedură civilă.

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

Respinge excepția lipsei calității procesuale pasive a Direcției Generale a Finanțelor Publice.

Respinge recursurile declarate de S.C X S.A., Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice București - succesor al Direcției Generale a Marilor Contribuabili, împotriva sentinței civile nr.617 din 14 martie 2006 a Curții de Apel București - secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 21 martie

JUDECĂTOR, JUDECĂTOR, JUDECĂTOR,
J

MAGISTRAT ASISTENT,