

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

Decizia nr.3034

Dosar nr..X.

Ședința publică de la 7 octombrie 2015

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

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta S.C .X. S.R.L. împotriva sentinței civile nr. .X. din 9 iulie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică au răspuns recurenta-reclamantă S.C. .X. S.R.L., reprezentată de avocat .X., și intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, reprezentată de consilier juridic .X., lipsind intimata-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.-Administrația Finanțelor Publice Sector .X. și intimata-chemată în garanție S.C. .X. S.R.L.

Procedura legal îndeplinită.

Magistratul asistent a prezentat referatul cauzei, învederând faptul că S.C. .X. S.R.L. a depus cerere de scoatere din cauză, pe motiv că cererea de chemare a sa în garanție, formulată de reclamantă, a fost respinsă ca inadmisibilă de instanța de fond, această soluție nefiind criticată prin recurs.

Înalta Curte pune în discuție cadrul procesual subiectiv în recurs, respectiv solicitarea chematului în garanție de a fi scos din cauză.

Recurenta-reclamantă, prin avocat, arată că este de acord cu cererea S.C. .X. S.R.L., pentru că nu a atacat soluția de respingere a cererii de chemare în garanție.

Intimata-pârâtă A.N.A.F., prin consilier juridic, lasă la aprecierea instanței cererea chematului în garanție.

Înalta Curte, având în vedere că soluția de respingere ca inadmisibilă a cererii reclamantei de chemare în garanție a .X. S.R.L., soluție pronunțată de

prima instanță prin încheierea premergătoare din data de 20 ianuarie 2014, nu a fost recurată de către reclamantă, constată că persoana chemată în garanție, S.C. .X. S.R.L., nu are calitate de intimată în recursul declarat, raportat la prevederile art. 316 coroborat cu art. 295 alin. 1 C.pr.civ., care guvernează limitele căii de atac.

Nemaifiind cereri de formulat, Înalta Curte constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul părților asupra recursului.

Recurenta-reclamantă, prin avocat, solicită admiterea recursului, casarea hotărârii recurate și trimiterea cauzei spre rejudecare aceleiași instanțe. În subsidiar, solicită reținerea cauzei spre rejudecare și admiterea acțiunii, în sensul desființării deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, cu obligarea pârâtelor la restituirea sumelor achitate. Precizează că a invocat art. 304 pct. 5, 6, 7, 8 și 9 Cod procedură civilă. În primul rând, apreciază că hotărârea recurată nu este motivată, neexistând o coerență a raționamentului juridic reținut de prima instanță și nefiind analizate argumentele sale. Astfel, i-a fost încălcat dreptul la apărare, impunându-se trimiterea cauzei spre rejudecare. Arată că instanța de fond a analizat venitul persoanelor fizice nerezidente, aspect care nu are nicio legătură cu cauza. Cheltuielile nedeductibile de .X. lei nu le-a contestat, ci a solicitat a se reevalua rezultatul financiar și să se constate că nu datorează impozit, nesolicitând a se analiza dacă aceste cheltuieli sunt sau nu nedeductibile. Mai arată că instanța de fond a făcut o greșită aplicare a legii, cauza referindu-se la creanțe care nu pot produce venit egal cu valoarea lor nominală. De asemenea, sentința de fond este nelegală deoarece încalcă regula priorității dreptului comunitar, dispozițiile invocate de A.N.A.F. neputând fi aplicate. Solicită a se avea în vedere cele arătate în recurs și cu privire la aspectele privind provizioanele, dobânzile și cheltuielile cu pierderea netă din diferența de curs valutar, aspecte care au fost ignorate de prima instanță. Solicită și cheltuieli de judecată, conform dovezilor pe care le depune la dosar.

Intimata-pârâtă A.N.A.F., prin consilier juridic, solicită respingerea recursului, ca nefondat, și menținerea hotărârii Curții de Apel .X., ca legală și temeinică. Apreciază că instanța de fond în mod corect a reținut situația de fapt și prevederile legale incidente, sentința recurată fiind motivată. Solicită a se avea în vedere argumentele expuse, pe larg, în întâmpinare.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față:

Din analiza actelor și lucrărilor dosarului, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Obiectul acțiunii deduse judecății și procedura derulată în fața instanței de fond

Prin acțiunea înregistrată, la data de 10 iulie 2012, pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. .X. S.R.L. a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X.-Administrația Finanțelor Publice Sector .X. .X., anularea Deciziei nr. 2/06.01.2012 privind soluționarea contestației sale formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-S2-.X./27.06.2011 emise de A.N.A.F.-Administrația Finanțelor Publice Sector .X., în ceea ce privește impozitul pe profit, majorări și penalități de întârziere aferente, cu consecința anulării deciziei de impunere menționate și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-S2 .X./27.06.2011 încheiat de Administrația Finanțelor Publice Sector .X.-Activitatea de Inspecție Fiscală, și exonerarea sa de la plata sumelor reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și accesorii aferente.

A arătat reclamanta că, în perioada 12.04.2011-28.06.2011, organele fiscale au efectuat o inspecție fiscală, având ca obiective verificarea legalității obligațiilor fiscale stabilite de contribuabil, reprezentând impozit pe profit și impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți în perioada 12.12.2007-31.12.2010. În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au emis Raportul de inspecție fiscală nr. F-S2.X./27.06.2011 și Decizia de impunere nr. F-S2-.X./27.06.2011.

Potrivit raportului de inspecție fiscală, s-au reținut în sarcina sa o serie de presupuse deficiențe, care au determinat recalcularea bazei impozabile pentru impozitul pe profit. Profitul impozabil a fost majorat cu venituri din diferența dintre valoarea nominală a creanțelor preluate de societate și prețul cesiunii și cheltuieli nedeductibile reprezentând dobânzi și pierderea netă din diferențe de curs valutar.

Prin Decizia de impunere nr. F-S2-.X./27.06.2011, s-au stabilit în sarcina sa, pentru impozitul pe profit, suma suplimentară de plată de .X. lei și majorări de întârziere în cuantum de .X. lei, iar, pentru impozitul pe

veniturile persoanelor juridic nerezidente, suma suplimentară de plată de 227.966 lei și majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

Împotriva deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, reclamanta a formulat contestație, soluționată prin Decizia nr. 2/06.01.2012 prin care a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. F-S2-.X./27.06.2011 cu privire la sumele reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și accesorii aferente acestora. În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar și accesoriile acestora, contestația sa a fost respinsă.

A arătat reclamanta că în mod greșit organele au respins contestația sa în ceea ce privește impozitul pe profit și accesoriile aferente derivate din cesiunea creanțelor neperformante.

A susținut că, în cazul unor creanțe scadente neperformante, diferența dintre valoarea nominală a creanței preluate și prețul de achiziție al creanței nu reprezintă un venit cert, previzibil, și, pe cale de consecință, nu poate reprezenta venit impozabil. Cesiunea creditelor neperformante reprezintă pentru bănci o soluție rapidă pentru eliminarea din bilanț a unor creanțe neperformante și reluarea, pe o bază mai sănătoasă, a creditării. La nivelul societăților cedente, aceste creanțe sunt încadrate și recunoscute în categoria „pierdere” conform reglementărilor Băncii Naționale a României, această categorie reprezentând nivelul cel mai scăzut de clasificare a creanțelor/creditelor, provizioanele aferente acestor creanțe fiind deductibile fiscal.

O creanță neperformantă nu poate deveni o creanță performantă, certă ca realizare, prin schimbarea titularului ca efect al cesiunii de creanță. Astfel, în mod greșit organul de control fiscal a constatat că, din moment ce creanțele s-au cesionat la valoarea nominală, implicit profitul pe care îl va face cesionarul va fi raportat la această valoare. De asemenea, cesiunea de creanță nu are și nu poate avea ca efect juridic stingerea creanței. Inclusiv în situația în care cesiunea a avut ca obiect numai o parte din creanță, restul creanței, care nu a făcut obiectul cesiunii, nu se stinge, ci rămâne la cedent în calitate de creditor.

Creanțele, odată calificate de bancă a fi neperformante, au fost evaluate la o valoare inferioară valorii lor nominale, în mod greșit A.N.A.F. reținând că, în cazul acestor creanțe neperformante, diferența dintre valoarea nominală a creanței preluate și prețul de achiziție reprezintă venituri impozabile.

În ceea ce privește dispozițiile legale avute în vedere de A.N.A.F., Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1752/2005 privind Noile Reglementări Contabile și Reglementarea contabilă conformă cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, aprobată prin O.M.F.P. nr. 3055/2009, a arătat reclamanta că nu pot fi interpretate în cazul creanțelor neperformante, improbabile ca recuperare, în sensul că diferența dintre valoarea nominală și prețul de achiziție reprezintă venit impozabil, pentru că s-ar înregistra în contabilitate un venit incert, improbabil a se realiza, care determină o supraevaluare a activelor societății și a veniturilor acesteia, încălcându-se principiul prudenței și credibilității situațiilor financiare.

A apreciat reclamanta că dispozițiile invocate de A.N.A.F. trebuie interpretate coroborat cu celelalte prevederi ale Reglementărilor contabile care transpun directivele europene, și nu în mod izolat. În cauză, reclamanta a aplicat prevederile punctului 11 din Reglementările contabile, înregistrând creanțele preluate la valoarea lor de achiziție, pentru a oferi o imagine fidelă, neutră și credibilă prin situațiile financiare anuale și pentru a nu încălca principiul prudenței.

Un activ este recunoscut în contabilitate în momentul în care este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor pe baza unei valori care poate fi evaluată în mod credibil, însă, în cauză, recunoașterea creanțelor neperformante pe baza valorii nominale nu respectă condiția recunoașterii activelor pe baza unei valori credibile. La data achiziției, nu se poate determina/evalua/previziona în mod cert și credibil o valoare a creanței peste costul de achiziție, dar sub valoarea nominală, care se poate realiza cu certitudine în viitor.

Astfel, recunoașterea creanțelor pe baza valorii nominale, respectiv înregistrarea unei alte valori sub valoarea nominală, fără a avea certitudinea realizării și instrumentele de determinare, contravine regulilor esențiale de recunoaștere a unui activ în contabilitate și impune, pe cale de consecință, înregistrarea în contabilitate a creanței la costul de achiziție al acesteia, conform dispozițiilor art. 49 alin.(1) și art. 149 alin.(1) din Reglementările contabile.

În cazul creanțelor scadente și neperformante, la achiziționare se vor înregistra în contabilitate la nivelul prețului de achiziție și, pe măsura recuperării, se va înregistra și diferența recuperată ori previzibil a se recupera peste prețul de achiziție. Conform principiului independenței exercițiului

reglementat de art. 42 din Reglementările contabile, veniturile și cheltuielile trebuie înregistrare în contabilitate în exercițiul financiar la care se referă, și nu în funcție de momentul încasării/plății lor.

Astfel, din cuprinsul Reglementărilor contabile, care fac parte atât din O.M.F.P. nr. 1752/2005, cât și din O.M.F.P. nr. 3055/2009, se desprinde concluzia contrară celei reținute de organele fiscale.

A mai arătat reclamanta că reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009, la punctul 190 invocat de A.N.A.F., nu fac trimitere expresă la noțiunea de valoarea nominală, ci trimit la noțiunea de „valoarea creanței”.

În materia taxei pe valoare adăugată, legiuitorul, în determinarea bazei impozabile pentru TVA, a indicat diferit „valoarea creanței” în raport de situația concretă la care se aplică, creanță scadentă și creanță nescadentă, considerând, în cazul celei nescadente, că se aplică TVA la o valoare mai mică decât valoarea nominală. În materia impozitului pe profit se impune a se aplica același mecanism.

Așadar, ca efect al cesiunii, a dobândit creanțe neperformante, cu privire la care există speranța și nu certitudinea realizării unui profit ca rezultat între valoarea recuperată și prețul de achiziție, fiind contrar principiilor fundamentale de contabilitate a se recunoaște un venit supraevaluat și a se percepe un impozit asupra acestuia. Măsura perceperii unor sume cu titlu de impozit pe profit, în absența oricărui profit și fără a exista posibilitatea recuperării acestuia, aduce atingere dreptului său de proprietate, contrar art. 1 din Protocolul 1 al Convenției Europene a Drepturilor Omului.

Dacă ulterior, pe măsura confirmării imposibilității de recuperare, ar proceda la constituirea de pierderi/provizioane, aceste provizioane nu sunt deductibile fiscal neputând determina recuperarea impozitului pe profit plătit anterior.

Mai arată reclamanta că, în repetate rânduri, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat că obligarea unui contribuabil la plata unui impozit sau a altei contribuții este contrară dreptului la respectarea bunurilor sale, în măsura în care cel interesat este obligat la suportarea unei sarcini fiscale intolerabile, sau când i-ar fi bulversat situația financiară.

Interpretarea organului fiscal contravine și principiului neutralității fiscale care, potrivit art. 3 lit. a) din Codul fiscal, stă la baza reglementării impozitelor și reprezintă un principiu fundamental într-o economie liberă.

Astfel, în situația în care pct. 190 din Reglementările contabile nu s-ar interpreta coroborat cu pct. 11 din Reglementările contabile și cu respectarea principiului prudenței și credibilității, s-ar ajunge la o situație de vădită discriminare pentru societățile cu obiect de activitate ca al său, de recuperare creanțe neperformante, prin impozitarea unui venit nerealizat.

În ceea ce privește provizioanele aferente creanțelor preluate, a arătat reclamanta că, în anul 2010, a constituit provizioane privind creanțele preluate prin cesiune în sumă de .X. lei (RON), pe care organele de control fiscal le-a considerat ca și cheltuieli nedeductibile în baza art. 22 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, apreciind că nu ar fi îndeplinită condiția prevăzută de lit. c) a articolului menționat, referitoare la faptul că nu sunt garantate de altă persoană.

Însă, condițiile impuse de art. 22 alin.(1) din Codul fiscal trebuie interpretare restrictiv, pentru că, din moment ce aceste dispoziții impun condiția inexistenței unei garanții emise de o altă persoană, aplicabilitatea lor nu poate fi extinsă în cazul acelor creanțe garantate cu garanții emise de debitorul creanței în discuție.

Astfel, în măsura în care organele de control au determinat venituri suplimentare impozabile reprezentând diferența dintre valoarea nominală a creanțelor preluate prin cesiune și prețul de cesiune, sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate a provizioanelor.

A mai arătat reclamanta că în mod greșit organele fiscale au respins contestația sa în ceea ce privește impozitul pe profit și accesoriile aferente derivate din cheltuielile nedeductibile reprezentând cheltuieli cu dobânzile și cheltuieli cu pierderea netă dintre veniturile și cheltuielile din diferențe de curs valutar.

Pe baza determinării gradului de îndatorare la nivelul societății prin luarea în considerare a acestor împrumuturi, echipa de inspecție fiscală a considerat în mod eronat cheltuielile cu dobânzile în sumă de .X. lei (RON) și pierderile nete din diferențele de curs valutar în sumă de .X. lei (RON) drept nedeductibile la calculul impozitului pe profit pe perioada 2007-2010, fără a distinge că aceste cheltuieli sunt aferente împrumuturilor primite de la .X., instituție de credit din Ungaria, în calitatea acesteia de instituție de credit și nu de acționar.

Astfel, cheltuielile cu dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor primite de societate de la .X. sunt integral deductibile la calculul impozitului pe profit în perioada 2007-2010.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat întâmpinare, prin care a invocat excepția inadmisibilității acțiunii în ceea ce privește impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile în perioada 2007-2010, motivând că organul de soluționare a contestației nu s-a pronunțat pe fond cu privire la impozitul pe profit aferent acestei baze suplimentare de impozitare. Astfel, instanța de judecată nu ar putea decât cel mult să oblige organul de soluționare la soluționarea pe fond a contestației, și nu să anuleze actul administrativ în tot.

Pe fondul cauzei, pârâta A.N.A.F. a solicitat respingerea acțiunii, ca neîntemeiată.

Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor în quantum de .X. lei aferente creanțelor preluate de societate în perioada 2007-2010, a apreciat pârâta A.N.A.F. că acesta este datorat având în vedere că profitul impozabil se determină ca diferența dintre veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal, sens în care sunt dispozițiile art. 19 alin.(1) din Codul fiscal, precum și ale pct. 13 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Reclamanta avea obligația să înregistreze venituri impozabile, respectiv diferența dintre valoarea creanței preluate prin cesionare și suma de achitat cedentului, în conformitate cu prevederile art. 209 din O.M.F.P. nr. 1752/2005, pentru perioada 2007-2009, și în conformitate cu prevederile art. 190 și pct. 252 din O.M.F.P. nr. 3055/2009, pentru anul 2010.

În ceea ce privește impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu provizioanele constituite pentru creanțele preluate în 2010, acesta este datorat, pentru că nu au fost îndeplinite condițiile prevăzute cumulativ de lege pentru perioada verificată. S-a constatat că provizioanele sunt garantate cu garanții reale imobiliare, cheltuielile cu provizioanele nefiind deductibile la calculul profitului impozabil.

Referitor la impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar pe perioada 2007-2010, acesta era datorat întrucât s-a constatat faptul că gradul de îndatorare a capitalului a depășit nivelul stabilit prin lege.

Și pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice a Municipiului .X.-Administrația Finanțelor Publice Sector .X. a depus întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii, ca neîntemeiată.

În esență, a susținut pârâta că, pentru perioada 2007-2010, reclamanta nu a înregistrat veniturile impozabile rezultate din diferența dintre valoarea creanței preluate (valoarea nominală) și prețul de cesiune (valoare achitată cedentului) din contractele de cesiune încheiate, precum și debitorii la valoarea nominală în urma preluării creanțelor neperformante, încălcând prevederile art. 209 alin.(1), (2) și (3) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 privind Noile reglementări contabile conforme cu Directivele Europene, prevederile pct. 190 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și prevederile art. 252 alin.(1), (2) și (3) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 privind Noile reglementări contabile conforme cu Directivele Europene.

Reclamanta S.C. .X. S.R.L. a formulat cerere de chemare în garanție a S.C. .X. S.R.L., solicitând, în cazul respingerii acțiunii, obligarea acesteia la plata sumei de .X. lei, reprezentând accesorii datorate de reclamantă conform Deciziei de impunere nr. F-S2-.X./27.06.2011 pentru venitul impozabil suplimentar aferent.

Cererea de chemare în garanție a fost respinsă ca inadmisibilă prin încheierea de ședință din 20 ianuarie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

În cadrul probatoriilor, instanța de fond, prin încheierea de ședință din 21 martie 2013, a admis reclamantei proba cu expertiza contabilă judiciară având următoarele obiective:

1. stabilirea impozitului pe profit real datorat de societate, cu luarea în considerare a profitului efectiv realizat și a valorii recuperate din fiecare creanță preluată prin cesiune

2. determinarea dacă și cu ce valoare cheltuielile nedeductibile în valoare de .X. lei acoperă pierderea fiscală a societății și determină trecerea societății în poziție de plătitor de impozit pe profit prin raportare la rezultatul financiar al reclamantei din fiecare an fiscal controlat de organul fiscal

3. pentru fiecare creanță cesionată, inclusiv pentru cele la care s-au încheiat procedurile de recuperare, determinarea, pentru fiecare an fiscal, a valorii recuperate cu indicarea valorii de achiziție și a valorii nominale aferente fiecărei creanțe

4. în cazul creanțelor recuperate de reclamantă la o valoare superioară valorii de achiziție să se stabilească dacă reclamanta a procedat la înregistrarea venitului impozabil corespunzător în contabilitate

5. în situația aplicării normelor contabile în interpretarea dată de organul fiscal, să se stabilească dacă reclamanta ar putea suporta un prejudiciu irecuperabil, respectiv în cadrul creanțelor pentru care s-a finalizat procedura de recuperare să se determine valoarea acestui prejudiciu.

În ceea ce privește obiectivul nr. 1 al expertizei, conform calculelor efectuate de expert, reclamanta nu datorează impozit pe profit în perioada controlată deoarece în fiecare trimestru al acestei perioade a înregistrat pierderi fiscale.

La obiectivul nr. 2, concluzia expertului a fost că aceste cheltuieli nedeductibile nu acoperă pierderi fiscale a societății și nu determină trecerea societății în poziția de plătitor de impozit pe profit în perioada controlată 12.12.2007-31.12.2010.

Referitor la obiectivul nr.3, expertul a prezentat situația creanțelor cesionate și valoarea nominală, precum și valoarea recuperată în fiecare an fiscal.

În ce privește obiectivul nr.4 al expertizei, expertul a apreciat că s-a înregistrat corect, în contabilitate în contul 704 venituri din servicii prestate, suma de .X. lei, valoarea creanțelor recuperate pe anul 2010 peste valoarea de achiziție. Pentru anii 2007-2008, a constatat că nu s-au recuperat creanțe peste prețul de achiziție și, deci, nu avea venituri de înregistrat în contabilitate. Pentru anul 2009 au fost recuperate creanțe peste prețul de achiziție în sumă de .X. lei, parțial înregistrate în contul 758 – alte venituri din exploatare în sumă de .X. lei, stabilind calculul impozitului în decembrie 2009 un venit suplimentar de .X. lei.

Pentru obiectivul nr.5, expertul a răspuns în sensul că societatea va suporta o pierdere economică egală cu cheltuielile, cu impozitul pe profit și cu majorările și penalitățile stabilite de organele de control în cuantum de .X. lei, concluzionând că, la sfârșitul anului 2012, reclamanta a reușit să recupereze doar 11,72% din valoarea nominală a creanțelor achiziționate.

Pârâta D.G.R.F.P.M.B.-Administrația Finanțelor Publice Sector .X. a formulat obiecțiuni la raportul de expertiză, prin răspunsul întocmit expertul menținându-și opiniile formulate.

2. Hotărârea instanței de fond

Prin sentința civilă nr. .X. din 9 iulie 2014, Curtea de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins excepția inadmisibilității

cererii, invocată de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, și a respins acțiunea reclamantei S.C. .X. S.R.L., ca nefondată.

Pentru a respinge excepția inadmisibilității acțiunii în ceea ce privește impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile pentru perioada 2007-2010, instanța a reținut că reclamanta a contestat parțial decizia prin care s-a respins contestația fiscală împotriva deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, solicitând desființarea parțială a deciziei atacate în raport cu suma de .X. lei care au fost calificată ca fiind nedeductibilă de organele fiscale.

Pe fondul cauzei, instanța a constatat că, în perioada 12.04.2011-28.06.2011 s-a efectuat o inspecție fiscală a reclamantei având ca obiectiv verificarea legalității obligațiilor fiscale stabilite de reclamantă, reprezentând impozit pe profit și impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți în perioada 12.12.2007-31.12.2010, având în vedere că societatea este persoană juridică română, înființată în anul 2007 în vederea preluării creanțelor rezultate din contractele de credit neperformante al căror termen de scadență a fost depășit de la .X. și creanțe neîncasate rezultate din contractele de leasing financiar aparținând .X., reziliate datorită depășirii scadenței la plată a ratelor de leasing aferente.

În urma verificărilor fiscale, au fost emise Raportul de inspecție fiscală nr.FS-2-.X./27.06.2011 și Decizia de impunere nr.FS2.X./27.06.2011.

Prin actele fiscale menționate s-au stabilit în sarcina reclamantei pentru anul 2007 un impozit pe profit în plus datorat de .X. lei, pentru anul 2008 un impozit de .X. lei, pentru anul 2009 un impozit .X. lei, iar pentru anul 2010 un impozit de .X. lei, majorate cu venituri din diferența dintre valoarea nominală a creanțelor preluate de societate și prețul cesiunii, cheltuieli nedeductibile, cheltuieli cu impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente cu aprovizionare, amenzi penalități, cheltuieli de protocol, pierderi din creanțe și cheltuieli cu TVA, refacturate și alte cheltuieli.

Prin Decizia nr. 2/6.01.2012 de soluționare a contestației reclamantei împotriva celor două acte administrativ fiscale menționate, a fost desființată parțial decizia de impunere cu privire la sumele reprezentând impozit pe profit, pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și accesorii aferente acestora, fiind respinsă contestația în ce privește impozitul pe profit și accesoriile aferente din cesiunea creanțelor neperformante.

A apreciat instanța, referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor reprezentând creanțele preluate de societate în perioada 2007-2010, că sunt de

reținut dispozițiile art.19 alin.(1) Cod fiscal precum și pct.13 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare potrivit cu care profitul impozabil de determină ca fiind diferența dintre veniturile realizate și cheltuielile efectuate în vederea realizării de venituri impozabile din care se scad veniturile neimpozabile și sunt adăugate cheltuielile nedeductibile fiscale.

Pentru perioada 2007-2009 sunt aplicabile dispozițiile art.209 din O.M.F.P. nr. 1752/2005, iar pentru anul 2010 - pct.190 și 252 din O.M.F.P. 3055/2009 pentru veniturile din anul 2010.

În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu provizioanele constituite pentru creanțele preluate în 2010, reținând dispozițiile art.22 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, prima instanță a apreciat că, din cuprinsul deciziei contestate și al raportului de inspecție fiscală, se reține că provizioanele constituite de societate sunt garantate cu garanțiile reale imobiliare, nefiind deductibile la calculul profitului impozabil, astfel cum a fost reținut și de organele fiscale.

În ceea ce privește impozitul pe profit de .X. lei reprezentând cheltuieli cu dobânzile și cu pierderea de curs valutar pe perioada 2007-2010, gradul de îndatorare a capitalului depășind nivelul legal, în mod corect organele fiscale au stabilit că impozitul pe profit aferent acestei sume este datorat de societate.

Conform art.23 alin.(1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare al capitalului este mai mic sau egal cu 3, iar în situația în care gradul de îndatorare a capitalului este peste 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferența de curs valutar sunt nedeductibile.

Reclamanta a încheiat contracte de cesiune de creanțe, având ca obiect credite neîncasate de la persoanele fizice și juridice, reclamanta având calitatea de cesionar, a cumpărat creanțele împreună cu garanțiile de cedent, dreptul de proprietate asupra creanței, împreună cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din calitatea de creditor, fiind transmis cesionarului la data plății integrale a prețului acesta devenind creditorul debitorului cedat pentru valoarea creanței cedate. Preluarea creanțelor s-a efectuat în baza unor contracte în care au fost prevăzute informații cu privire la prețul cesiunii, valoarea nominală a creanțelor cedate, prețul cesiunii fiind de regulă suma pe care societatea o plătește cedentului care este mai mică decât valoarea creanțelor preluate.

În cadrul inspecției fiscale s-a constatat că în anul 2010, reclamanta a încheiat 2 contracte de cesiune cu .X.IFN S.A., respectiv la 30.06.2010 și 18.08.2010, ori din documentația actelor fiscale contestate se reține că valoarea nominală a creanțelor cesionate de către bancă nu este înregistrată în evidența contabilă. Conform dispozițiile legale, societatea trebuia să înregistreze în evidențele contabile diferența dintre valoarea nominală și prețul de cesiune la venituri, cât și debitorii la valoarea nominală, motiv pentru care s-au stabilit ca venituri impozabile aceste diferențe între valoarea creanței și prețul de cesiune.

A apreciat Curtea că, potrivit art.23 alin.(2) din Codul fiscal, în ceea ce privește cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă rezultată din diferențele de curs valutar dintre venituri și cheltuieli, în mod corect organele fiscale au stabilit că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, deoarece gradul de îndatorare al capitalului este peste cifra 3 stabilită de codul fiscal.

Astfel, pentru anii 2007-2008-2009, profitul impozabil a fost majorat cu veniturile din diferența dintre valoarea creanței preluate și prețul de cesiune, rezultând sumele astfel cum au fost calculate în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere.

Cheltuielile nedeductibile reprezintă cheltuieli cu dobânzile și cheltuieli cu pierderea netă dintre veniturile și cheltuielile de curs valutar, care de asemenea, au fost calculate pentru fiecare an din perioada calculată.

Pentru anul 2010, profitul impozabil a fost majorat, de asemenea, cu venituri din diferența dintre valoarea creanței preluate și prețul cesiunii, reprezentând venituri aferente creanțelor de recuperat aferente celor 2 contracte de leasing, reprezentând cheltuieli nedeductibile cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă dintre veniturile și cheltuielile din diferențe de curs valutar, cheltuieli din impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, cheltuieli cu provizioane, cu amenzi, penalități, cheltuieli de protocol, pierderi din creanțe, TVA refacturabil și alte cheltuieli pentru care organele fiscale au stabilit diferențe de impozit pe profit datorat în sumă de .X. lei pentru cei 4 ani supuși controlului 2007-2010 inclusiv.

În ceea ce privește veniturile obținute în România de nerezidenți, cu referire la împrumutul încheiat la 19.12.2007 între .X.. Ungaria și reclamantă, pentru plata dobânzilor aceasta avea obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile impozabile obținute în România de contribuabilul nerezident și, deoarece, nu s-a prezentat certificat de rezidență fiscală,

organele fiscale au aplicat cota de 16% pentru calcularea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente.

Astfel, sumele achitate de nerezident au fost stabilite ca cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, stabilindu-se o diferență suplimentară pentru care s-au calculat majorări de întârziere și penalități de întârziere.

Din probele dosarului rezultă că, în perioada controlată 2007-2010, reclamanta a încheiat contracte de cesiune de creanțe cu .X.IFN S.A. și .X., având ca obiecte credite neîncasate de la persoane fizice și de la persoane juridice, iar înregistrarea tranzacțiilor s-a efectuat în contul 461 „debitori diverși”, corespondentul cu contul creditului 512 „contul curent de la bănci” cu valoarea prețului contractelor de cesiune determinată de cedent.

Deoarece reclamanta nu a înregistrat veniturile impozabile rezultate din diferența dintre valoarea creanței preluate și prețul de cesiune din contractele de cesiune încheiate și debitorii la valoarea nominală, ca urmare a preluării creanțelor neperformante, au fost încălcate dispozițiile art. 209 alin.(1), (2) și (3) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 privind Noile Reglementări Contabile conform Directivelor Europene și dispozițiile pct.190 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, precum și dispozițiile art. 252 alin.(1), (2) și (3) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 privind Noile Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene.

Potrivit dispozițiilor art.11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la stabilirea sumei pe impozit sau a unei taxe 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.

De asemenea, potrivit art.19 alin.(1) din Codul fiscal, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

De asemenea, sunt de reținut dispozițiile pct. 12 din H.G. nr. 44/2004 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit cu care veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit înregistrărilor contabile, date în baza Legii contabilității nr. 82/1991 republicată, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor din care se scad

veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 Cod fiscal.

Pentru perioada 2007-2009 conform dispozițiile art. 209 din OMFP 1752/2005, „(1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât orice alte surse.

(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și conexe acestora.

(3) Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate.”

Pentru anul 2010, sunt aplicabile prevederile pct.190 din O.M.F.P. nr. 3055/2009 privind Noile Reglementări Contabile conforme cu Directivele Europene, care precizează că, în cazul cesionării unei creanțe, diferența dintre valoarea creanței preluate prin cesionare și suma de achitat cedentului reprezintă venit la data constatării drepturilor și obligațiilor, potrivit clauzelor contractuale, coroborate cu prevederile pct.252 din același act normativ, conform cărora

„252. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

(3) Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate. În contul de profit și pierdere, câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul "Alte venituri din exploatare".”

Având în vedere dispozițiile legale care au fost citate mai sus, se constată că în cazul cesionării unei creanțe diferența dintre valoarea creanței preluate și suma de achitat cedentului reprezintă venit în sensul dispozițiilor legale, iar conform art.6 din Legea nr. contabilității nr. 82/1991, „orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.

Prin urmare, documentele justificative conform alin.(2) al aceluiași articol care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Este de reținut, de asemenea, că odată cu dreptul de creanță cesionarul dobândește toate drepturile, accesoriile și garanțiile de orice natură a creanței cesionate, iar în contabilitatea societății care a preluat creanța se înregistrează preluarea acesteia ca un activ la valoarea nominală.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de Legislație și Reglementări Contabile din cadrul M.F.P., exprimat prin Adresa nr. .X./24.01.2011 aflată la dosarul cauzei.

Este cert că organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar urmare a neînregistrării de către reclamantă a veniturilor impozabile aferente creanțelor preluate în sumă de .X. lei, fiind aplicabile dispozițiile art. 216 alin.(1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, referitor la soluționarea contestației, cât și pct.11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003, potrivit cărora contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea ei nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, iar în raport de aceste dispoziții legale, a fost respinsă contestația reclamantei pentru acest petit al cererii.

În ceea ce privește cheltuielile cu provizioanele constituite pentru creanțele preluate aferente anului 2010, potrivit dispozițiilor art.21 alin.(3) lit. g) din Legea nr. 571/2003, următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: „g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22”, iar, la art.22 alin.(1) lit. c) din același act normativ, se prevede:

„(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel: (...)

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006. Din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;
2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;

3. nu sunt garantate de altă persoană
4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
5. au fost induse în veniturile impozabile ale contribuabilului”.

Astfel, la calculul profitului impozabil sunt deductibile fiscal în limita de 30% provizioanele pentru clienții neîncasați pe bază de facturi și care îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de art.22 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal.

Întrucât cele 5 condiții prevăzute în dispozițiile legale citate mai sus nu au fost îndeplinite cumulativ de către societate, în sensul că provizioanele constituite sunt garantate cu garanții reale imobiliare, în mod corect organele fiscale au apreciat cheltuielile cu provizioanele ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În ce privește cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar pentru perioada controlată, conform art.23 alin.(1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal „(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora.”

Prin urmare, potrivit acestor dispoziții legale cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile integral în cazul calculului impozitului pe profit numai în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu 2, în cazul în care gradul de îndatorare este peste 3, cheltuielile cu dobânzile și pierderea netă din diferența de curs valutar nu sunt deductibile.

A apreciat instanța că nu pot fi reținute argumentele reclamantei și nici ale expertului referitoare la determinarea gradului de îndatorare la nivelul societății prin luarea în considerare a împrumuturilor efectuate, având în vedere că împrumuturile primite sunt de la .X.. Budapesta, fiind aplicabile dispozițiile art.23 alin.(4) Cod fiscal având în vedere că această entitate este

asociat unic al reclamantei și nu se încadrează în entitățile care beneficiază de condițiile prevăzute de art.23 alin.(4).

Totodată, la impozitul pe profit suplimentar care a fost contestat de reclamantă au fost calculate majorările de întârziere aferente conform art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din O.G. 92/2003.

Pe baza contractului de împrumut încheiat la 19.12.2007 între .X.. Budapesta și reclamantă, întrucât nu s-a prezentat certificat de rezidență, în mod corect a fost aplicată cota de 16% pentru calcularea impozitului pe veniturilor persoanelor nerezidente, conform art.116 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 și pct.9¹ din H.G. nr. 44/2004, care precizează:

„Art.116 Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri”, coroborat cu prevederile pct.9¹ din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.”

„9¹. Cota de 16% se aplică și altor venituri de natura dobânzilor, cum ar fi: dobânzile la credite, dobânzile în cazul contractelor de leasing financiar, dobânzile la creditele intragrup, precum și dobânzilor aferente depozitelor colaterale, conturilor escrow, considerate dobânzi pentru depozite la termen potrivit Normelor Băncii Naționale a României, constituite începând cu data de 1 ianuarie 2007, inclusiv.”

De asemenea, potrivit art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din O.G. 92/2003 pentru neachitarea la termenul scadent de către debitor a obligațiilor de plată se datorează majorări de întârziere.

A apreciat instanța că reclamanta a achitat în 2008 dobândă aferentă creditului, astfel încât datorează impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți, astfel cum au fost calculate prin decizia de impunere.

De asemenea, a mai reținut Curtea, din documentele prezentate de reclamantă și care au fost avute în vedere de organele fiscale la emiterea actelor fiscale contestate, că valoarea creanțelor cesionate nu este înregistrată în evidențele contabile, fiind astfel încălcate dispozițiile art.209 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 și art.252 din O.M.F.P. nr. 3055/2009.

Instanța de fond a apreciat că nu sunt deductibile fiscal provizioanele constituite deoarece nu îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de art.22 din Legea nr. 571/2003, fiind de reținut și opinia M.F.P. transmisă prin Adresa nr. 397446/10.06.2010 a Direcției Legislație și Reglementări Contabile.

Organele fiscale au calculat impozitul pe profit pentru perioada controlată în raport de dispozițiile legale aplicabile și în raport de documentele contractelor de cesiune și notificările transmise debitorilor, fiind stabilite venituri impozabile ca diferență între valoarea creanțelor preluate și prețul de cesiune.

Referindu-se la obiectivul nr.2 al expertizei, privind valoarea cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei pentru perioada 2007-2010, instanța de fond a constatat nerespectarea dispozițiilor art. 21, 22 și 23 din Codul fiscal.

În ceea ce privește obiectivul nr.3 al expertizei, Curtea a apreciat că societatea nu a respectat dispozițiile pct.190 din Reglementările contabile conforme cu Directive a IV-a a C.E.E. aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009.

Pentru obiectivul nr.4 al expertizei, instanța a reținut că nu au fost respectate dispozițiile art. 209 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru perioada 2007-2009, în sensul că în categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente cât și câștigurile din alte surse. Totodată, nu s-au avut în vedere dispozițiile art. 190 din Reglementările Contabile conforme cu Directive a IV-a a C.E.E. aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009, potrivit cu care, în cazul cesionării unei creanțe, diferența dintre valoarea creanței preluate prin cesionare și suma de achitat cedentului reprezintă venit la data constatării drepturilor și obligațiilor potrivit clauzelor contractuale, fiind aplicabile pentru anul 2010.

Instanța de fond nu a apreciat corecte nici concluziile expertului în ceea ce privește obiectivul nr.5, în sensul că societatea va suporta o pierdere economică egală cu cheltuielile cu impozitul pe profit și cu majorările și penalitățile de întârziere stabilite de organele fiscale, având în vedere că societatea nu a respectat dispozițiile legale exprimate în art.209 din O.M.F.P. nr.1752/2005 și art. 190 din O.M.F.P. nr. 3055/2009 aplicabil pentru anul 2010.

3. Recursul exercitat în cauză

Împotriva sentinței civile nr. .X. din 9 iulie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, considerând-o netemeinică și nelegală, **a declarat recurs reclamanta .X. S.R.L.**, solicitând casarea în tot a hotărârii recurate, rejudecarea fondului, admiterea acțiunii astfel cum a fost formulată și anularea în parte a Deciziei nr. 2/06.01.2012 de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-S2-.X./27.06.2011, anularea Deciziei de impunere nr. F-S2-.X./17.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de

inspecție fiscală nr. F-S2 .X./27.06.2011 și exonerarea sa de la plata sumelor reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și accesorii aferente acestora, cu obligarea A.N.A.F. la restituirea sumei de .X. lei plătită către bugetul de stat și la plata cheltuielilor de judecată.

Susține recurenta-reclamantă că, în raport de cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei și de veniturile obținute de nerezidenți, sentința atacată este nelegală, deoarece prima instanță a dispus asupra unor aspecte cu care nu a fost învestită, motiv prevăzut de art. 304 pct. 6 Cod procedură civilă.

Instanța nu a fost învestită cu aceste aspecte, pentru că niciuna dintre constatările organului fiscal nu au format obiectul acțiunii în anulare. De asemenea, constatările privind impozitul pe veniturile obținute de nerezidenți nici nu puteau constitui obiect al acțiunii, deoarece, prin Decizia nr. 2/06.01.2012 de soluționare a contestației sale, a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. F-S2-.X./27.06.2011 cu privire la sumele reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și accesorii aferente acestora.

În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei, instanța a fost învestită numai de A.N.A.F. cu excepția inadmisibilității, aceste cheltuieli nefiind contestate nici prin contestația administrativă și nici prin acțiune.

Precizează că a contestat o parte din reținerile organului fiscal, în ceea ce privește venitul aferent creanțelor achiziționate, cheltuielile rezultate din provizioanele creanțelor preluate, cheltuielile cu dobânda la creditele contractate și cheltuielile cu pierderea netă din diferențe de curs valutar angajate pentru creditele contractate.

Arată că, în situația admiterii acțiunii, se impune desființarea actelor fiscale atacate în raport de rezultatul fiscal global stabilit de A.N.A.F., pentru că, în urma desființării sarcinilor fiscale contestate, înregistrează o pierdere financiară de .X. lei, după cum s-a reținut prin raportul de expertiză administrat în cauză, care nu poate fi acoperită de valoarea cheltuielilor nedeductibile necontestate în cuantum de .X. lei.

În ceea ce privește venitul impozabil generat de creanțele achiziționate, recurenta arată că sentința recurată este dată cu aplicarea greșită a legii, motiv prevăzut de art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă și nu cuprinde motivele pe care se sprijină în raport de argumentele de drept și de fapt invocate, neanalizate în niciun fel de prima instanță, motiv prevăzut de art. 304 pct. 7 Cod procedură civilă.

Instanța a respins acțiunea cu privire la impozitul aferent creanțelor achiziționate pe motiv că ar fi incidente prevederile art. 11 și art. 19 alin.(1) din Codul fiscal, pct. 12 din H.G. nr. 44/2004, art. 209 alin.(1), (2) și (3) din O.M.F.P. nr. 1752/2005, art. 190 și art. 252 alin.(1), (2) și (3) din O.M.F.P. nr. 3055/2009, art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991, însă constatările instanței sunt afirmații ale argumentelor aduse de A.N.A.F.

Apreciază recurenta-reclamantă că sentința atacată nu este motivată, nerăspunzând în niciun fel argumentelor invocate prin acțiune și încălcând principii fundamentale în contabilitate – principiul imaginii fidele, principiul prudenței, principiul credibilității situațiilor financiare, principiul independenței exercițiului financiar – și principiul priorității dreptului comunitar.

Mai arată că prima instanță a ignorat caracterul neperformant al creditelor achiziționate demonstrat prin înscrisurile depuse și prin expertiza efectuată în cauză.

Aceste creanțe neperformante puteau fi înregistrate în contabilitate numai în modalitatea impusă de regulile exprese de contabilitate, confirmată și de expertiza judiciară din cauză, respectiv, la data dobândirii la prețul de achiziție și, ulterior, pe parcursul recuperării lor, dacă se realizează o recuperare peste prețul de achiziție înregistrându-se diferența recuperată ca venit impozabil.

Astfel, înregistrarea contabilă impusă de organele fiscale și validată de instanța de fond încalcă principii fundamentale ale contabilității și denaturează situația financiară a societății.

În ceea ce privește încălcarea principiului priorității dreptului comunitar, susține recurenta-reclamantă că ar fi trebuit să se dea eficiență prevederilor Directivei a IV-a a Comunităților Economice Europene nr. 78/660/CEE și principiului imaginii fidele și să se înlăture de la aplicare dispozițiile contrare dreptului comunitar invocate de A.N.A.F.

Precizează că greșita implementare și aplicare a Directivei a IV-a este dovedită și confirmată în cauză de legiuitorul român, cât și de Comisia Europeană, care a notificat Statul Român în ceea ce privește obligativitatea de a respecta dispozițiile directivei și scopul implementării acesteia, respectarea principiului imaginii fidele. Legiuitorul român s-a conformat acestor dispoziții și, pentru a opri procesul de interpretare eronată a dispozițiilor interne, dată de însăși organele fiscale de control, a modificat prevederile legale, clarificând mecanismul de înregistrare.

Astfel, art. 190 din Ordinul nr. 3055/2009, astfel cum a fost modificat prin Ordinul nr. 1892/2013 pentru asigurarea aplicării conforme a art. 32 din Directiva nr. 78/660/CEE, confirmă legalitatea și corectitudinea mecanismului de înregistrare a creanțelor neperformante pe care l-a aplicat reclamanta, instanța națională fiind obligată să aplice prevederile art. 32 din Directivă.

Mai apreciază recurenta-reclamantă că sentința de fond este nelegală și față de constatările organului fiscal legate de provizioanele aferente creanțelor preluate, precum și în raport de constatările organului fiscal legate de cheltuielile nedeductibile reprezentând cheltuieli cu dobânzile și cheltuieli cu pierderea netă din diferențe de curs valutar, instanța făcând o aplicare greșită a actelor deduse judecății, motiv prevăzut de art. 304 pct. 8 Cod procedură civilă, și o aplicare greșită a legii, motiv prevăzut la art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă.

II. Considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție asupra recursului

Examinând actele și lucrările dosarului, în raport cu dispozițiile art. 304 pct. 6 și 7 și ale art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte va admite prezentul recurs pentru următoarele considerente:

1. Aspecte de fapt și de drept relevante

Potrivit dispozițiilor art. 261 alin.(1) pct. 5 din Codul de procedură civilă, hotărârea judecătorească se dă în numele legii și trebuie să menționeze, printre altele, „motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței, precum și cele pentru care s-au înlăturat cererile părților”.

Constituie motiv de recurs, astfel cum dispune art. 304 pct. 7 Cod procedură civilă, situația în care „hotărârea nu cuprinde motivele pe care se sprijină sau când cuprinde motive contradictorii sau străine de natura pricinii”.

În mod necesar, o hotărâre judecătorească trebuie să cuprindă în motivarea sa argumentele care au format, în fapt și în drept, convingerea instanței cu privire la soluția pronunțată, argumente care, în mod necesar, trebuie să se raporteze la susținerile și apărările părților, la probatoriul administrat, precum și la dispozițiile legale aplicabile raportului juridic dedus judecății, în caz contrar fiind pronunțată cu nerespectarea prevederilor art. 261 alin. (1) pct. 5 Cod procedură civilă.

Motivarea este, așadar, un element esențial al hotărârii judecătorești, o puternică garanție a imparțialității judecătorului și a calității actului de justiție, precum și o premisă a exercitării corespunzătoare de către instanța superioară a atribuțiilor de control judiciar de legalitate și temeinicie.

Obligativitatea motivării hotărârilor judecătorești constituie o condiție a procesului echitabil, garantat de art. 21 alin. (3) din Constituția României și art. 6 alin. (1) din CEDO.

Orice parte, în cadrul unei proceduri, are dreptul să prezinte judecătorului observațiile și argumentele sale și dreptul ca acesta să le examineze în mod efectiv. Dreptul la un proces echitabil, prin urmare, nu poate fi considerat efectiv decât dacă observațiile părților sunt corect examinate de către instanță, instanță care are în mod necesar obligația de a proceda la un examen efectiv al mijloacelor, argumentelor și elementelor de probă.

Pe de altă parte, nemotivarea unei hotărâri judecătorești echivalează practic cu soluționarea procesului fără a intra pe fondul cauzei, de natură, prin urmare, să justifice casarea cu trimitere spre rejudecare. Într-adevăr, atâta timp cât în considerente instanța nu analizează argumentele părților, soluția exprimată prin dispozitiv rămâne nesusținută și pur formală, nefiind corolarul motivelor ce o preced.

Înalta Curte, fără a relua susținerile recurente-reclamante din acțiune și din recurs și considerentele sentinței recurate, prezentate, pe larg, la punctele 1, 2 și 3 ale prezentei decizii, apreciază întemeiat motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 7 Cod procedură civilă, invocat de recurenta-reclamantă, constatând că instanța de fond a respins cererea principală formulată de reclamantă, confirmând legalitatea și temeinicia actelor administrativ fiscale, motivându-și soluția, în exclusivitate, pe constatările și concluziile organelor fiscale.

Judecătorul fondului nu a prezentat, în concret, motivele de fapt și de drept care au format convingerea sa, ci, în mod dispart, a redat întocmai argumentele autorităților pârâte cuprinse în actele contestate și în întâmpinările depuse la dosar, într-o prezentare incoerentă, repetitivă și fără a răspunde argumentelor care constituie cauza juridică a cererii principale. Astfel, nu a analizat, în mod efectiv, argumentele reclamantei și nu a procedat la înlăturarea lor, motivat.

Motivele cererii reclamantei s-au referit la o parte din conținutul deciziei de impunere și al deciziei de soluționare a contestației administrative, respectiv la constatările privitoare la:

- neînregistrarea în contabilitate a veniturilor rezultate din diferența dintre valoarea creanțelor preluate (valoarea nominală) și prețurile de cesiune (valoarea achitată cedentului);

- greșita înregistrare cu titlu de cheltuieli deductibile a cheltuielilor cu provizioanele;
- greșita înregistrare cu titlu de cheltuieli deductibile a cheltuielilor cu dobânzile și a cheltuielilor cu pierderea netă din diferențe de curs valutar.

Reclamanta a invocat o seamă de argumente esențiale, raportat la fiecare dintre constatările contestate, care au rămas neanalizate de către prima instanță: incidența principiilor fundamentale de contabilitate și fiscalitate (principiul prudenței, principiul neutralității, principiul independenței exercițiului financiar, principiul imaginii fidele, principiul prevalenței economicului asupra juridicului), interpretarea coroborată a prevederilor din Reglementările contabile și aplicarea lor conformă cu dreptul Uniunii Europene, îndeplinirea condiției prevăzute de art. 22 alin. 1 lit. c) din Codul fiscal, câtă vreme creanțele nu au fost garantate de alte persoane, acordarea împrumuturilor de către .X., în calitate de instituție de credit din Ungaria, iar nu în calitate de acționar și incidența art. 23 alin. 4 din Codul fiscal.

Prin omisiunea primei instanțe de analiza și cerceta, în mod efectiv, prin considerentele hotărârii recurate, motivele de fond invocate de reclamantă prin acțiunea în contencios administrativ, motive ce necesitau un răspuns specific și explicit, au fost nesocotite dispozițiile art. 261 alin. (1) pct. 5 Cod procedură civilă și a fost încălcat, astfel, dreptul reclamantei la un proces echitabil.

Nu în ultimul rând, pe lângă cele reținute anterior, Înalta Curte apreciază întemeiat și motivul de recurs prevăzut la art. 304 pct. 6 Cod procedură civilă, constatând că, în considerentele hotărârii recurate, prima instanță, ignorând limitele cererii principale, s-a referit la aspecte cu a căror soluționare nu a fost investită, respectiv caracterul nedeductibil al cheltuielilor în sumă de .X. lei, necontestat de reclamantă, și la impozitul pe veniturile obținute de nerezidenți, care de asemenea, nu a făcut obiectul acțiunii.

Prin nemotivarea hotărârii, recurentei-reclamante i s-a cauzat o vătămare procesuală care nu poate fi înlăturată altfel decât prin casarea sentinței atacate și trimiterea cauzei spre rejudecare la aceeași instanță de fond, pentru a se asigura părților accesul la dublul grad de jurisdicție, ca garanție a legalității și temeiniciei hotărârii judecătorești ce va fi dată în cauză.

În rejudecare, instanța de fond, potrivit art. 315 alin. (3) Cod procedură civilă, va ține seama de toate motivele invocate de reclamantă prin cererea principală și de apărările pârâtelor , arătând și argumentele pentru care reține sau înlătură concluziile raportului de expertiză judiciară realizat în cauză.

2. Temeiul legal al soluției adoptate în recurs

Față de considerentele expuse, Înalta Curte, în baza dispozițiilor art. 304 pct. 6 și 7, art. 312 alin.(1)-(3) și art. 313 Cod procedură civilă și art. 20 alin.(3) din Legea nr. 554/2004, va admite recursul, va casa hotărârea recurată și va dispune trimiterea cauzei spre rejudecare aceleiași instanță, cât privește cererea principală formulată de reclamanta S.C. .X. S.R.L. în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.-Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice .

PENTRU ACESTE MOTIVE ÎN NUMELE LEGII DECIDE:

Admite recursul declarat de reclamanta S.C. .X. S.R.L. împotriva sentinței civile nr. .X. din 9 iulie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Casează sentința recurată și trimite cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 7 octombrie 2015.

XXXXX