

.X.
**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE SECȚIA
DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

Decizia nr.3267

Dosar nr.284/59/2008

Ședința publică de la 17 iunie 2010

Președinte: X	- Jadecător
X	- Judecător
X	- Judecător
X	- Magistrat asistent

La data de 4 iunie 2010 s-au luat în examinare recursurile declarate de S.C X SRL și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., în nume propriu și în reprezentarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr.394 din 9 noiembrie 2009 a Curții de Apel .X.- Secția de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea cu data de 4 iunie 2010, iar pronunțarea deciziei s-a amânat la data de 11 iunie 2010 și apoi la 17 iunie 2010.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prima instanță

Prin acțiunea înregistrată la Curtea de Apel .X. reclamanta S.C. .X. .X. .X. S.R.L. .X. în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală București a solicitat instanței ca prin hotărârea ce o va pronunța să dispună:

1. anularea parțială a Deciziei ce impunere nr. 115/30.08.2007 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul D.G.F.P. .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.08.2007 întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabilii Mijlocii din cadrul D.G.F.P .X., pentru suma de .X. ron, ca fiind nelegală, din care:

a) .X. ron, reprezentând impozit pe veniturile obținute în .X. de nerezidenți - persoane juridice nerezidente, din care:

- .X. ron, reprezentând încălcarea Convenția de
nerezidenți, stabilită cu încălcarea art. 118 Cod
de evitare a dublei impuneri încheiată între

fiscal și pct. 2 din Decizia Comisiei Centrale nr.2/ ZUIU

- .X. ron, reprezentând suplimentar pe redevențe și servicii
prestate în .X., stabilită cu încălcarea dispozițiilor art. 23 din
Convenția de evitare a dublei impuneri între .X. și Italia și
Protocolul adițional;

- .X. ron, reprezentând TVA suplimentară, stabilită cu
încălcarea dispozițiilor art. 1341 Cod fiscal și pct.16 alin.2 din H.G.
nr.44/2004 art. 21 alin.4 lit.m) Cod fiscal și pct.48 al titlului II din
H.G.nr.44/2004, art.7 din Legea nr.31/1990;

- .X. ron, reprezentând impozit pe profit suplimentar, stabilit
cu încălcarea dispozițiilor art. 21 alin. 4 lit. m) Cod fiscal și pct. 48 al titlului
II din H.G.nr. 44/2004, art. 21 alin 4 lit. b) C. fiscal, art. 11.4 din
Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între .X. și Italia,
9, 21 alin. 2 lit. b) din secțiunea 1, cap II. pct. 36 din secțiunea 3, cap. II,
pct. 44 lit. b) și 45 din secțiunea 6, cap. II și pct. 59 alin. 1 lit. a) din
secțiunea 7 cap. II, din Reglementarea conformă cu Directiva a IV a CEE,
privind situațiile financiare anuale, aprobată prin O.M.F.P nr.1752/2005,
cu majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente:

2. restituirea sumei de .X. ron, reprezentând impozit pe
veniturile obținute în .X. de nerezidenți- persoane juridice
nerezidente - din vânzarea unui program de calculator, achitat fără a fi
datorat.

3. restituirea sumei de .X. ron plătită *de* reclamantă prin
achitare voluntară și executare silită în baza actului administrativ fiscal a
cărui anulare o solicită, cu cheltuieli de judecată.

În motivarea acțiunii reclamante a arătat că prin raportul de
inspecție fiscală nr. .X./30 08.2007 întocmit de Activitatea de Inspecție
Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul D.G.F.P. .X., organul de
control a stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de .X. lei, din
care: .X. ron, reprezentând contribuție la fondul de solidaritate socială
pentru persoanele cu handicap; .X. ron reprezentând impozit suplimentar
pe veniturile obținute în .X. de nerezidenți persoane juridice
nerezidente; .X. ron, reprezentând TVA suplimentară; .X. ron,
reprezentând impozit pe profit suplimentar, la care se adaugă majorări
și penalități de întârziere aferente.

- .X. lei, impozit suplimentar pentru veniturile din vânzarea unui program de calculator, stabilit cu încălcarea dispozițiilor art 7 alin. 1 pct. 27 Cod fiscal;

- .X. ron, reprezentând impozit pe veniturile transportatorilor nerezidenți, stabilit cu încălcarea dispozițiilor art. 8.3. din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între .X. și Italia, art. 118 Cod fiscal și pct. 2 din Decizia Comisiei Centrale nr.2/2005;

- .X. ron, reprezentând suplimentar pe redevențe și servicii prestate în .X., stabilit cu încălcarea dispozițiilor art. 23 din Convenția de evitare a dublei impuneri între România și Italia și Protocolul adițional;

- .X. ron, reprezentând TVA suplimentară, stabilită cu încălcarea dispozițiilor art. 1341 Cod fiscal și pct.16 alin.2 din H.G. nr.44/2004 art. 21 alin.4 lit.m) Cod fiscal și pct.48 al titlului II din H.G.nr.44/2004, art.7 din Legea nr.31/1990;

- .X. ron, reprezentând impozit pe profit suplimentar, stabilit cu încălcarea dispozițiilor art. 21 alin. 4 lit. m) Cod fiscal și pct. 48 al titlului II din H.G.nr. 44/2004, art. 21 alin 4 lit. b) C. fiscal, art. 11.4 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între .X. și Italia, 9, 21 alin. 2 lit. b) din secțiunea 1, cap II. pct. 36 din secțiunea 3, cap. II, pct. 44 lit. b) și 45 din secțiunea 6, cap. II și pct. 59 alin. 1 lit. a) din secțiunea 7 cap. II, din Reglementarea conformă cu Directiva a IV a CEE, privind situațiile financiare anuale, aprobată prin O.M.F.P nr.1752/2005, cu majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente:

2. restituirea sumei de .X. ron, reprezentând impozit pe veniturile obținute în .X. de nerezidenți- persoane juridice nerezidente - din vânzarea unui program de calculator, achitat fără a fi datorat.

3. restituirea sumei de .X. ron plătită de rec amantă prin achitare voluntară și executare silită în baza actului administrativ fiscal a cărui anulare o solicită, cu cheltuieli de judecată.

În motivarea acțiunii reclamante a arătat că prin raportul de inspecție fiscală nr. .X./30 08.2007 întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul D.G.F.P. .X., organul de control a stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de .X. lei, din care: .X. ron, reprezentând contribuție la fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap; .X. ron reprezentând impozit suplimentar pe veniturile obținute în .X. de nerezidenți persoane juridice nerezidente; .X. ron, reprezentând TVA suplimentară; .X. ron, reprezentând impozit pe profit suplimentar, la care se adaugă majorări și penalități de întârziere aferente.

Reclamanta a arătat că organul de control nu a ținut seama de toate elementele stării de fapt, motiv pentru care contestă ca nedatorate și nelegale următoarele sume: .X. ron, reprezentând impozit pe veniturile obținute în .X. de nerezidenți -persoane juridice nerezidente din care: .X. lei, impozit suplimentar pentru veniturile din vânzarea unui program de calculator: .X. ron, reprezentând impozit pe veniturile transportatorilor nerezidenți; X ron, reprezentând impozit suplimentar pe redevențe și servicii prestate în .X. constatat la punctele III.11.1, 3 și 4 din Raportul de inspecție fiscală; .X. ron, reprezentând TVA suplimentar, constatat la punctul 111.12 din Raportul de inspecție fiscală; .X. ron, reprezentând impozit pe profit suplimentar, constatat la punctele 111.13. anul 2004 -punctele 3,4,5, anul 2005-punctele 2,3,4,6,7, anul 2006-punctele 2,?,5,6,7.

S-a mai arătat că organul de control a constatat eronat că suma de .X. ron reprezentând impozitul pe veniturile realizate în .X. de persoane nerezidente aferente majorărilor de întârziere datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în .X., era nedatorată.

Referitor la suma de .X. ron (achitată fără a fi datorată) + .X. ron (impozit suplimentar), reprezentând impozit pe veniturile obținute în .X. de nerezidenți - persoane juridice nerezidente - din vânzarea unui program de calculator (pct. III.11.1 din raportul de inspecție fiscală), s-a precizat că nu este datorată, deoarece; plățile efectuate către X X SUA nu reprezintă o redevență în sensul art. 7 alin. 1 pct. 27 din Codul fiscal, care să fie impozabilă în .X. în baza art. 115 alin. 1 lit. d).

S-a arătat că organul de control a calculat impozit pe redevență suplimentar de .X. ron, aceasta este suma referitoare la care solicită anularea deciziei de impunere, iar pentru diferența evidențiată și achitată de reclamantă, de .X. ron, solicită restituirea acesteia ca fiind nedatorată.

Referitor la suma de .X. ron, reprezentând impozit pe veniturile obținute în .X. de nerezidenți din activitatea de transport (pct. III.11.3 din raportul de inspecție fiscală) s-a susținut că organul de control a stabilit că în perioada 19.03.2004 - 05.05.2005, reclamanta trebuia să calculeze, să rețină și să achite impozitul pe veniturile realizate în .X. din activități de transport de către persoane nerezidente.

S-a precizat că veniturile transportatorilor nerezidenți nu sunt impozabile pe teritoriul României, ci în țara lor de rezidență. Iar reclamanta nu avea obligația să calculeze, rețină și achite impozitul aferent stabilit de organul de control.

Referitor la suma de .X. ron, reprezentând impozit suplimentar pe redevențe și servicii prestate în .X. (pct.III.11.4 din raportul de inspecție fiscală) s-a arătat că această sumă c. fost stabilită eronat de către organul de control, deoarece potrivit Protocolului adițional la Convenția de evitare a dublei impunerii dintre .X. și Italia, printre veniturile menționate la art. 23, care se impozitează în statul de rezidență al beneficiarului de venit, adică în speță Italia, sunt incluse și veniturile ce derivă din activitățile de control calitativ și cantitativ al mărfurilor, de asistența tehnică și de specializare profesională a personalului, precum și veniturile derivând din executarea unor expertize sau din prestarea altor servicii nementionate expres în convenție.

Referitor la suma de X ron, reprezentând TVA suplimentară pentru bunurile livrate în probă de către S.C. X S.R.L., a susținut că TVA suplimentară a fost stabilită eronat, întrucât nu a intervenit transferul proprietății.

Reclamanta a arătat că suma de X ron, reprezentând TVA aferentă serviciilor de administrare și management în vânzări achitate de societate, nu este datorată deoarece a încheiat 2 contracte ce prestări de servicii de administrare și management în vânzări cu S.C!. .X.X X S.C.S. și S.C. .X. X S.C.S.. în baza acestor contracte, administratorul societății dl. X .X., a transferat parte din atribuțiile sale acestor societăți.

Organul de control nu are dreptul să cenzureze modalitatea în care o societate, prin administratorul său, înțelege să își gestioneze activitatea. Având în vedere că administratorul societății a înțeles să delege directoratul societății cu atribuții executive unei alte persoane și, pe de altă parte, a intenționat să controleze modul de administrare curentă a societății, aceasta a fost formula pentru care a optat.

Reclamanta a arătat referitor la suma de X ron + X ron + X ron, reprezentând impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestările de servicii de la furnizorii externi .X. S.P.A, .X. X S.P.A.și X S.P.A. (anul 2004 pct.3, anul 2005 pct.2, anul 2006 pct.6) ca serviciile prestate de .X. S.P.A, .X. X S.P.A.și X S.P.A. au cuprins: asistență tehnică pentru montajul mașinilor și a liniilor de producție; pregătirea profesională a angajaților; asistență în coordonarea achizițiilor; demararea producției, coordonarea angajării personalului, a vânzărilor, analiza pieței și marketing. Aceste servicii sunt legate de implementarea investiției pe care asociații societății .X. S.P.A și .X.

XS.P.A. au făcut-o în .X., de demararea și asigurarea funcționării societății.

Organul fiscal nu poate încălca principiul libertății contractuale, astfel dacă părțile au optat pentru varianta contractului de consultanță în locul angajării directe a persoanelor implicei :e în implementarea investiției, acest lucru nu poate fi sancționat fiscal cu nedeductibilitatea, pentru că, dacă toate aceste persoane ar fi fost angajate direct de .X.-X. .X. SRL, nu s-ar fi pus nici un moment problema deductibilității cheltuielilor cu acest personal. Acest tip de cheltuieli au scăzut în timp, ceea ce dovedește încă o dată faptul că ele au fost angajate de societate pentru implementarea investiției din .X. și că nu au fost inutile, ci dimpotrivă au dus la dezvoltarea independentă a societății.

Reclamanta a mai arătat că sumele de 37.680 ron + 109.449 ron+106.500 ron, reprezentând impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestări servicii de administrare de către S.C. .X. X S.C.S., S.C. .X. X S.C.S. și S.C X S.C.S.(anul 2004 pct.4, anul 2005 pct.3, anul 2006 pct.2) acestea sunt deductibile. Reclamanta a menționat că serviciile facturate au fost prestate, iar modul în care persoana prestatoare a serviciilor a înțeles să încaseze indemnizația cuvenită, nu poate fi cenzurat de organul fiscal.

Referitor la suma de 13.920 ron+ 940.579 ron, reprezentând impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor înregistrate în baza contractelor încheiate cu furnizorii societății, în lipsa facturilor fiscale (anul 2005 pct.6, anul 2006 pct.5), reclamanta arată că a procedat corect cu privire la modul de înregistrare a acestor cheltuieli, cheltuielile fiind în contul 408 - facturi nesosite, în baza contractelor încheiate cu S.C. .X. X S.C.S., S.C. .X. XS.C.S. și S.C. .X. X S.p.A, care reprezintă document justificativ al cheltuielii.

Se mai arată referitor la modul de înregistrare a veniturilor din diferențele de curs valutar pentru trimestrele II și III din 2005 și trim.I, II și III din 2006 (anul 2005 pct.7, anul 2006 pct.7) cu organul fiscal nu are nici o bază legală pentru recalcularea impozitului pe profit la sfârșitul trimestrelor I,II și III din cursul unui an calendaristic și fiscal, diferențele de curs valutar au fost înregistrate din punct de vedere contabil, pentru evidența internă a societății.

Prin întâmpinare, pârâtele au solicitat respingerea acțiunii întrucât reclamanta nu a probat realitatea și necesitatea prestărilor serviciilor de

către S.C. .X. SPA, S.C. .X. X, X SPA, S.C X .X. SCS și X SRL, motiv pentru care cheltuielile nu sunt deduc tibile fiscal.

S-a mai arătat că societatea nu a prezentat nici un document în justificarea prestării efective a serviciilor facturate de S.C."XX SCS, respectiv rapoarte de lucru, deși potrivit clauzei contractuale IV. Drepturile și obligațiile consilierului din contractul r.461 din 17 iunie 2004, consilierul era obligat să înainteze rapoarte periodice, lunar, dar chiar și mai des, în care să prezinte activitatea desfășurată.

Cheltuielile în suma totală de X ROL facturate de S.C X SCS din X, astfel cum sunt calculate prin anexa nr.III 13.4 la Raportul de inspecție fiscală, pentru care societatea reclamantă nu a prezentat în justificare situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2004.

În justificarea deductibilității fiscale a serviciilor facturate cu factura nr.X din 15 noiembrie 2005 emisă de X SPA nr.X din 29 martie 2005 și nr-Xdin 14 mai 2005, sau factura nr.X din 2 februarie 2007 emisă de S.C. .X. X SPA, au fost justificate doar cu extrasele de cont pentru sumele plătite prin cărd de diverse persoane străine, care nu reprezintă documente care să ateste necesitatea prestării serviciilor.

Reclamanta avea dreptul de a înregistra cheltuieli cu prestări servicii în cuantumul pe care îl considera necesar pentru desfășurarea în bune condiții a activității sale, dar din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli sunt deductibile doar dacă sunt justificate ci documentele prevăzute expres la art.21 alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, coroborate cu pct.48 al tldului II din H.G.nr.44/2001, cu modificările ulterioare, contractul fiind doar una din condiții, dar nu singura.

Cheltuielile cu prestările de servicii facturate de furnizorii externi S.C. .X. SPA, S.C. .X. X SPA, X SPA și X SRL precum și cheltuielile cu serviciile de consiliere facturate de S.C X .X. SCS din X, pentru care nu au fost prezentate documentele justificative care să probeze realitatea și necesitatea prestării respectivelor servicii, legal au fost constatate de organele de inspecție¹ fiscală ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care în mod corect s-a respins contestația societății pentru suma de X lei reprezentând impozitul pe profit aferent acestui tip de cheltuieli, precum și accesoriile aferente.

Organele de inspecție fiscală au constatat la Cap.III.13 impozit pe profit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pe perioada 2004 - 2006, cheltuielile de administrare, pe motiv că S.C. .X. .X. S.C.S nu a fost numită ca societate de administrare prin actul constitutiv al S.C. .X. .X. .X. SRL, numire care pentru a fi opozabilă terților, ar fi trebuit să fie înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului, unde, figurează ca administrator dl. .X. Egidio.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a arătat referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu prestarea serviciilor de management în vânzări și consultanță în promovarea vânzărilor facturate de S.C. .X. X S.C.S, X .X. SCS ȘI .X. X, facturate de prestatori, în condițiile în care unele facturi au fost emise în perioada anterioară datei de înființare a societăților prestatoare ca persoane juridice și totodată nu este justificată prestarea efectivă a serviciilor.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat nedeductibilitatea cheltuielilor de management în vânzări și consultanță în promovarea vânzărilor, facturate în perioada 2005 - 2006, după data înființării societăților prestatoare, pe motiv că nu este justificată realitatea și necesitatea acestor servicii cu documente justificative legale, potrivit art.21 alin.1 și alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare prevede coroborat cu prevederile pct.48 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pârâta a arătat referitor la taxa pe valoare a adăugată în suma de 23.162 lei aferentă utilajelor, lăsate în proba S.C. X SRL din Piatra X, societatea contestatoare datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2006, în condițiile în care din acordurile încheiate cu respectiva societate, rezultă că perioada de probă a utilajelor a expirat la data de 31 decembrie 200(>).

După expirarea perioadei de probă pentru utilajele agricole date în probă la S.C. X respectiv la 31 decembrie 2006 a avut loc transferul proprietății bunurilor, moment în care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, astfel organele de inspecție fiscală, legal au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată suplimentară în suma de X lei, motiv pentru care, în mod corect s-a respins ca neîntemeiată contestații societății pentru acest capăt de cerere.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a arătat că se datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, taxă aferentă

prestărilor de servicii de administrare și management în vânzări, în condițiile în care societatea reclamantă nu probează cu documente prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a precizat referitor la impozitul suplimentar pentru veniturile obținute din .X. de persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei că în baza contractului de prestări servicii nr.42 din 20 ianuarie 2004, S.C. .X. .X. SRL a efectuat plăți în valută în perioada martie 2004 - martie 2007 către firma .X. S PA din Italia.

S-a susținut că se datorează impozit pe redevențe suplimentar în sumă de 101.207 lei și respectiv impozit pe veniturile¹ din servicii prestate în .X. în sumă de Xlei, în total suma este .X. lei, având în vedere că nici în timpul controlului, nici pe parcursul parcurgerii procedurii prealabile nu au fost prezentate documente justificative și nici nu au fost motivate în vreun fel de ce nu au fost calculate aceste sume.

Prin sentința nr.349 din 9 noiembrie 2009, Cuiea de Apel .X.- Secția de contencios administrativ și fiscal a respins excepția prematurității acțiunii, invocată de pârâta Direcția Generale a Finanțelor Publice .X..

A admis în parte acțiunea formulată de reclamanta S.CI. .X. .X. .X. S.R.L., în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală.

A anulat în parte următoarele acte administrativ fiscale.

- Decizia de impunere nr. II 5/3C.08.2007, emisă de /Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.06.200, întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X.;

- Decizia nr. 133 din 23.04.2003, emisă de Direcției generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. A anulat parțial actele fiscale menționate mai sus cu privire la următoarele obligații fiscale ale reclamantei S.C. .X. .X. S.R.L.:

1. suma de X RON, reprezentând impozit pe veniturile obținute în .X. de nerezidenți - persoane juridice nerezidente, din care:

- suma de .X. RON, reprezentând impozit suplimentar pentru veniturile din vânzarea unui program de calculator, stabilit cu încălcarea

dispozițiilor art. 7 alin. 1 pct. 27 C. fiscal;

- suma de .X. RON, reprezentând impozit suplimentar pe redevențe și servicii prestate în .X., stabilit cu încălcarea dispozițiilor art. 23 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între .X. și Italia și Protocolul adițional;

2.1. suma de X RON, reprezentând TVA suplimentară pentru bunurile livrate în probă către S.C. X S.R.L., a căror perioadă de probă a expirat;

3. suma de X RON, reprezentând impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestările de servicii de la furnizorii externi .X. S.P.A. .X. X S.P.A. și X S.P.A. (anul 2004 pct. 5, anul 2005 pct. 2, anul 2006 pct. 6), din care :

3.1. suma de 140.219 RON, reprezentând impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestările de servicii de la furnizorul extern .X. S.P.A.;

3.2. suma de X RON, reprezentând impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestările de servicii de la furnizorul extern .X. SX S.P.A.;

3.3. suma de X RON reprezenta rid impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestările de servicii de la furnizorul extern X S.P.A.;

A respins acțiunea reclamantei S.C. .X. .X. .X. S.R.L cu privire la următoarele obligații fiscale:

2.2. a respins acțiunea pentru suma de X RON reprezentând TVA aferentă serviciilor de administrare și management în vânzări achitate de reclamantă.

3.1.4, 3.1.5. a respins acțiunea pentru suma de X RON, reprezentând impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestările de servicii de la furnizorii externi S.C. X .X. S.C.S. și S.C.X S.R.L.

3.2.a respins acțiunea pentru suma de X RON, reprezentând impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestări servicii de administrare de către S.C. .X. X .X. S.C.S., S.C. .X. X S.C.S. și S.C. X .X. S.C.S. (anul 2004 pct. 4, anul 2005 pct. 3, anul 2006 pct. 2).

3.3. a respins acțiunea pentru suma de X RON, reprezentând impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor înregistrate în baza contractelor încheiate cu furnizorii societății, în lipsa facturilor fiscale (anul 2005 pct. 6, anul 2006 pct. 5).

A obligat pârâtele la restituirea către reclamantă a sumelor de:

- a) .X. RON, reprezentând impozit pe veniturile obținute în .X. de nerezidenți - persoane juridice nerezidente - din vânzarea unui program de calculator achitat fără a fi datorat;
- b) suma de X RON, reprezentând impozit 3e veniturile obținute în .X. de nerezidenți - persoane juridice nerezidente;
- c) suma de X RON, reprezentând TVA suplimentară pentru bunurile livrate în probă către S.C XS.R.L., a oiror perioadă de probă a expirat;
- d) suma de X RON, reprezentând impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestările de servicii de la furnizorii externi .X. S.P.A., .X. X S.P.A. ȘI X S.P.A.

A respins în rest acțiunea formulată de reclamantă.

A obligat pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală la plata către; reclamantă a sumei de X lei, cu titlul de cheltuieli parțiale de judecată.

A respins în rest cererea reclamantei privind obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată.

Pentru a pronunța această sentință, prima instanță a -eținut:

Cu privire la impozitul pe veniturile obținute în; .X. de nerezidenți.

Pentru suma de .X. lei reprezentând impozit suplimentar pentru veniturile din vânzarea unui calculator de către X SUA s-a reținut că această sumă nu era datorată, astfel că trebuia restituită reclamantei, la fel ca și suma de X Ron, calculată și plătită din eroare, fără a fi datorată.

În ceea ce privește suma de X lei impozit suplimentar pe redevențe și servicii prestate în .X., s-a apreciat că firma .X. S.P. A, nu datorează impozit pe veniturile obținute în .X., întrucât între .X. și Italia s-a încheiat Convenția de evitare a dublei impuneri.

A considerat instanța de fond că firma italiană a prestat servicii de asistență tehnică pentru montajul mașinilor și al liniilor de producție, pregătire profesională a angajaților, asistență în coordonarea achizițiilor, analiza pieței, marketing și coordonarea angajării personalului, prestații care sunt prevăzute în art.23 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între .X. și Italia, ca fiind supuse impozitării exclusiv în statul de rezidență.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată:

Pentru suma de X Ron reprezentând TVA pentru bunurile livrate în probă către S.C.X SRL, Curtea de Apel a reținut că perioada de probă nu a expirat în intervalul supus inspecției fiscale, astfel că nu a operat transferul dreptului de proprietate, situație în care în mod legal reclamanta nu a calculat TVA.

Pentru suma de X Ron, reprezentând TVA aferent serviciilor de administrare și management vânzări prestate de S.C. X. X. X. SRL, instanța de fond a apreciat că nu s-a probat caracterul efectiv al acestor prestații, care au fost efectuate prin dl. X X., persoană care era atât administrator al reclamantei cât și S.C. X. X. X. SRL, astfel că nu sunt îndeplinite condițiile art.145 alin.3 lit.a) din Codul fiscal, pentru deducerea TVA.

Referitor la impozitul pe profit

Pentru suma de X lei aferentă unor prestări de servicii pe care organul de control le-a apreciat ca fiind efectuate fără documente justificative, s-a apreciat că s-a stabilit greșit impozit suplimentar de X ron, întrucât cheltuielile cu furnizorii externi X. S.P.A., S.C. X. X. S.P.A. și X. S.P.A. au avut caracter efectiv și necesar.

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar, ca urmare a neadmiterii la deductibilitate a cheltuielilor ele prestări servicii de administrare, s-a reținut că nu s-a probat caracterul efectiv al serviciilor de administrate prestate de S.C. X. X. X. SRL prin intermediul lui X. X., care are și calitatea de administrator împuternicit al reclamantei.

Cu referire la cheltuielile decurgând din servicii de consultanță în vânzări prestate de firma S.C.X. X. X. SCS prima instanță a apreciat că serviciile au fost facturate anterior înființării acestei societăți, în perioada iulie - septembrie X, și ca urmare nu pot fi recunoscute ca deductibile, întrucât societatea nu avea capacitatea de folosință.

În ceea ce privește cheltuielile efectuate de firma S.C. X. X. X S.C.S. s-a arătat că nu s-a probat caracterul efectiv al acestora.

Referitor la impozitul suplimentar în sumă de X lei aferent unor cheltuieli înregistrate fără a avea la baza facturi, s-a reținut că în mod legal s-a procedat la neadmiterea la deductibilitate a unor cheltuieli pentru care nu au fost emise facturi în cursul anului fiscal.

Instanța de recurs

împotriva acestei sentințe au declarat recurs și pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

Recursul declarat de reclamantă

în motivele de recurs, reclamanta a criticat soluția p rimei instanțe cu privire la suma de X Ron, reprezentând TVA aferentă serviciilor de administrare și management în vânzare, achitate de societate, arătându-se că aceste servicii au fost efectiv prestate, și ca urmare trebuiau plătite, fiind astfel purtătoare de TVA.

S-a susținut că suma de X lei impozit pe profit rezultă din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestarea de servicii de la furnizorii S.C. X .X. S.C.S. și S.C..X. S.R.L., nu este datorată deoarece serviciile au fost prestate efectiv, așa cum rezultă din dovezile depuse la dosarul cauzei.

în ceea ce privește suma de X lei, impozit pe profit suplimentar rezultat din considerarea ca nedeductibile a serviciilor de administrare prestate de S.C. .X. .X. .X. SRL și X lei, impozit pe profit calculat ca urmare a considerării nedeductibile a cheltuielilor pentru prestări de servicii de administrare de către S.C. .X. .X. TRADING S.C.S., s-a susținut că aceste cheltuieli s-au efectuat în baza unui contract de mandat comercial, care este cu plată, oneros.

Aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal fiind efecti\ prestate.

Referitor la suma de X Ron, impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a sumelor plătite către S.C..X. .X. .X. SCS, s-a precizat că acestea au fost plătite, serviciile fiind efectiv prestate de către reprezentantul legal al societății, când aceasta era în curs de constituire, invocându-se p revederile art.53 din Legea nr.31/1990 republicată, în sensul că acte e încheiate de fondatori în numele societății înainte de constituire se consideră a fi ale societății încă de la data încheierii lor.

în ceea ce privește suma de X lei impozit pe profit, stabilit ca urmare a înregistrării unor cheltuieli în anul 2005, s-a susținut că pentru aceste prestări erau încheiate contracte, facturile emise în anul 2006, fiind înregistrate corect cheltuielile în contul „facturi ri^sosite”.

Recursul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X.

Pârâta a criticat sentința primei instanțe., sub următoarele aspecte:

Referitor la suma de .X. lei impozit suplimentar pe redevențe

și servicii prestate în .X., s-a arătat că pentru plățile efectuate către

S.C..X. .X. .X. SCS și .X. S.P.A.,

societatea nu a calculat și achitat **impozitul pe veniturile** realizate în

.X. de persoane juridice nerezidente, respectiv de know-how și servicii prestate în .X..

S-a precizat că societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală pentru beneficiarii veniturilor, astfel că s-a aplicat cota de 10% prevăzută în Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între .X. și Italia, întrucât nu s-a probat cu documente justificative -prestarea serviciilor de know-how.

Recurenta a susținut că prima instanță a omis să examineze prevederile art.II din Convenția de evitare a dublei impuneri.

Referitor la suma de .X. lei, s-a arătat că suma de X lei a fost calculată de societate și nu de organul fiscal, situația în care acțiunea este inadmisibilă deoarece actul administrativ fiscal nu vătăma interesele reclamantei, sub acest aspect.

Referitor la TVA în valoare de X lei aferent utilajelor aflate în probă la S.C. X, s-a considerat că perioada de probă a expirat la 31 decembrie 2006, utilajele nefiind returnate la expirarea perioadei și nici nu au fost întocmite facturi fiscale, deși utilajele erau folosite în continuare.

A susținut recurenta că prin nepredarea utilajelor a avut loc o livrare de bunuri, beneficiarul devenind proprietarul acestora, astfel că se datorează TVA.

Referitor la suma de X lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii facturate de .X. S.P.A., S.C. .X. .X. S.P.A. și .X. S.P.A., s-a arătat că aceste cheltuieli au fost deduse fără a exista documente justificative pentru serviciile prestate, respecti/ situații de lucrări, procesul-verbal de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate și de piață.

În acest sens au fost invocate ca având aplicabilitate prevederile pct.48 al Titlului II din H.G. nr.44/2004.

Din examinarea motivelor de recurs, a legislației aplicabile, a situației de fapt și a sentinței pronunțate de prima instanță, Înalta Curte constată că recursul declarat de reclamantă este nefondat, pentru motivele care se vor arăta în continuare.

Referitor la suma de X lei reprezentând TVA aferent serviciilor de administrare și management.

Administratorul social al reclamantei, dl. X .X. a încheiat cu dl. .X. .X. un contract de mandat, pentru realizarea de acte de management și administrare a societății.

În același timp s-au facturat servicii de administrare către S.C. .X. .X. .X. S.C.S.

Organul fiscal a apreciat că societatea nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor și că acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile, astfel că s-a dedus eronat TVA în sumă de 84.451 Ron.

Înalta Curte arată că potrivit art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal dreptul de deducere a T.V.A. este condiționat de efectuarea cheltuielii în folosul unor operațiuni taxabile.

Operațiunile taxabile sunt livrările de bunuri sau prestări de servicii asupra cărora se aplică cota de TVA.

Pentru a fi operațiune taxabilă cu drept de deducere operațiunea comercială trebuie să fie prestată efectiv și justificată cu documente.

Potrivit art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal **cheltuieli cu servicii de consultanță, management și alte prestări de servicii** se pot efectua de societate și au **deductibilitatea fiscală numai dacă contribuabilii justifică necesitatea prestărilor în scopul activității societății.**

Ori, în speța de față, nu s-a făcut o astfel de dovadă, așa încât cheltuiala respectivă apare ca fiind nejustificată, situație în care nu se poate exercita dreptul de deducere a TVA.

Referitor la suma de X lei impozit pe profit suplimentar, calculat prin excluderea de la deductibilitate a serviciilor de administrare prestate de S.C. .X. .X. .X. S.C.S și S.C. .X. .X. TRADING S.C.S., Înalta Curte arată:

Contractul de mandat comercial este prin natura SE un contract oneros.

Însă, pentru exercitarea deductibilității fiscale, în sensul scăderii de venituri a cheltuielilor efectuate în baza unui astfel de contract, societățile comerciale trebuie să se supună legislației fiscale,

Potrivit art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte.

În speță, s-au încheiat contracte, dar contribuabilul **nu a justificat necesitatea prestării serviciului**, astfel încât corect organul fiscal și instanța de fond au apreciat că impozitul a fost stabilit legal.

Cu privire la suma de X lei impozit suplimentar stabilit prin neadmiterea la deductibilitate a cheltuielilor efectuate cu S.C X .X. SCS și .X. SRL, soluția instanței de fond este întemeiată deoarece aceste cheltuieli nu au fost justificate și nici nu s-a **probat** că au fost efectuate **în folosul societății**, pentru a crea dreptul de deducere.

În ceea ce privește suma de X lei impozit pe profit stabilit prin neadmiterea la deductibile a sumelor plătite către S.C..X. .X. .X. SCS.

La data efectuării plăților societatea nu era înregistrată ca persoană juridică, astfel încât în lipsa capacității de exercițiu nu avea posibilitatea legală de a încheia raporturi juridice.

Prevederile art.53 din Legea nr.31/1990 se referă la **actele fondatorilor**, făcute pentru societate, în scopul înființării acesteia, cum ar fi spre exemplu încheierea unui contract de închiriere ce urmează a fi utilizat ca sediu social.

Până la înregistrare societatea nu putea efectua acte de comerț, astfel că plățile efectuate sunt lipsite de teme.

Referitor la suma de X lei impozit pe profit calculat prin excluderea de la deductibilitate a unor cheltuieli înregistrate în anul 2005, dar facturate în anul 2006, înalta Curte arată că exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor este în dependență de existența unei facturi, astfel că soluția fiscală este întemeiată.

Referitor la recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.

- În ceea ce privește suma de .X. lei impozit pe redevențe și servicii prestate în .X..

Recurenta a plătit către firma X din Italia, în perioada martie 2004 - martie 2007, suma de X., 26 euro reprezentând c/v serviciilor prestate în .X. și know how precum și suma de X euro reprezentând costuri personal.

Pentru lămurirea acestei datorii fiscale urmează a se analiza incidența și efectele Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între .X. și Italia.

Potrivit art.23 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între .X. și Italia (Decret nr.82/1977), elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant, care nu sunt tratate în articolele precedente ale Convenției, sunt impozabile numai în acel stat, coroborat cu lit. b) din Protocolul adițional la Corn entie.

Veniturile realizate în România firma .X. SPA nu provin din categoria celor reglementate de lit.b) din Protocolul adițional la Convenție și mai mult societatea nu a prezentat pentru serviciile prestate în .X. de X Spa documente care să ateste prestarea efectivă a serviciilor, precum situații de lucru, rapoarte de lucru, studii de piață, etc.

Activitățile celor două societăți se circumscriu noțiunii de know-how, așa cum este definită în art.7 pct.15 Cod fiscal și de asemenea aceste servicii nu au fost probate cu documente justificative.

în consecință, sunt aplicabile prevederile art.116 Cod fiscal, în sensul impozitării cu o cotă de 10%, reglementată și de art.12 pct.2 din Convenția de evitarea dublei impuneri.

S-a aplicat corect cota de 10%, deoarece au fost prezentate certificatele de rezidentă fiscală, așa cum reglementează art. 118 alin.2 din Codul fiscal.

în aceste condiții critica recurenței este fondată.

Referitor la suma de X lei

Soluția instanței de fond, cu privire la această sumă este întemeiată.

Prin actele adiționale nr.2 din 20 decembrie 2006 nr.3 din 28 decembrie 2006, s-a prelungit perioada de probă până la 31 decembrie 2007 și respectiv 31 iulie 2008, astfel încât nu se pune în discuție transferul de proprietate către S.C. X, pentru ca astfel să ia naștere obligația de plată a TVA, fiind aplicabile prevederile art.134¹ alin.2 din Codul fiscal și pct.16 alin.2 din H.G. nr.44/2004.

în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu prestări de servicii facturate către S.C. .X. SPA, S.C. .X. .X. S.P.A. și .X. S.P.A..

Așa cum s-a precizat mai sus potrivit art.21 alin.4 Ik.rn din Codul fiscal nu **sunt deductibile fiscal cheltuielile privind prestările de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării** acestora în scopul activităților desfășurate de societate.

Societatea reclamantă a prezentat contracte încheiate cu prestatorii, dar nu a prezentat documente de natura celor reglementate la pct.48 din H.G. nr.44/2004, și nu a făcut **dovada necesității** prestării acestor servicii, situație în care soluția instanței de fond este nelegală.

Având în vedere considerentele prezentei decizii, în baza art. 312 Cod procedură civilă, recursul declarat de reclamantă se va respinge, se va admite recursul declarat de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice, în sensul că se va modifica sentința primei instanțe, se va respinge acțiunea și pentru sumele de X lei impozit pe profit și .X. lei impozit suplimentar pe redevențe și servicii prestate în .X..

**PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII**

DECIDE:

Admite recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., în nume propriu și pentru Agenția Nație mala de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr.Xdin 9 noiembrie 2009 a Curții de Apel .X.-Secția de contencios administrativ și fisc al.

Modifică sentința atacată în parte, în sensul că, respinge acțiunea pentru suma de X lei impozit pe profit, compusă din X lei impozit profit rezultat din considerare ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestările de servicii - furnizori externi .X. -SPA;

- X lei reprezentând impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestările de servicii de la furnizorul extern .X. .X. SPA;

- X lei reprezentând impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestările de servicii de la furnizorul extern .X. SPA;

- pentru suma de .X. lei reprezentând impozit suplimentar pe redevente și servicii prestate în .X..

înlătură obligarea pârâtelor la restituirea către reclamantă a sumelor de: X lei și .X. lei.

Obligă pârâtele la plata sumei de X lei reprezentând cheltuieli de judecată la fond.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței.

Respinge recursul declarat de S.C. .X. X .X. S.R.L. împotriva sentinței nr.394 din 9 noiembrie 2009 a Curții de Apel .X.-Secția de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 18 iunie 2010.

JUDECĂTOR, JUDECĂTOR, JUDECĂTOR^

MAGISTRAT ASJSTE^JT,