

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

Decizia nr.2871

Dosar nr.6872/1/2010

**Ședința publică de la 18 mai 2011**

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

-----

La data de 4 mai 2011, s-au luat în examinare recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. împotriva sentinței nr.X din 25.06.2010 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrat și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de la acea dată, ce face parte integrantă din prezenta hotărâre, când Înalta Curte, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea deciziei la data de 11 mai 2011 și 18 mai 2011 hotărând următoarele:

**ÎNALTA CURTE**

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin sentința nr.X din 25.06.2010, Curtea de Apel .X. - Secția contencios administrat și fiscal a dispus următoarele:

- a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta S.C."X." SRL în contradictoriu cu pârâții Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, reprezentată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.;

- a anulat în parte Decizia nr..X./23.05.2007 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor cu privire la punctul 2 din decizie;

- a admis contestația formulată împotriva Procesului Verbal de Control nr. .X./(305)/09.06.2004 al Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. și în ceea ce privește suma de .X. lei;

- a anulat în parte Procesul Verbal de Control nr. .X./(x)/09.06.2004 al Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. și cu privire la următoarele sume:

- .X. lei - taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei - penalități de întârziere pe valoarea adăugată;
- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit

și a menținut restul dispozițiilor Deciziei nr. .X./23.05.2007.

Au fost respinse restul pretențiilor reclamantei și s-a luat act că reclamanta nu a solicitat cheltuieli de judecată.

Pentru a pronunța o asemenea soluție, prima instanță a reținut în esență următoarele:

Prin procesul-verbal de control nr. .X./(x)/09.06.2004 al Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. s-au stabilit în sarcina reclamantei o serie de obligații de plată (TVA, impozite, majorări, penalități) în sumă totală de .X. Rol.

Reclamanta a formulat contestație administrativă, criticând pct.3.1 și 3.2, din procesul verbal, respectiv TVA deductibilă și impozitul pe profit, pe clădiri și terenuri,, toate cu majorările și penalitățile aferente, **suma totală contestată fiind în valoare de X lei (ron).**

Prin decizia nr..X./23.05.2007, contestația a fost admisă în parte, fiind respinsă pentru o sumă totală de **.X. lei (ron).**

I. Referitor la critica privind măsura de la **pct. 1 din Decizia nr..X./23.05.2007** privind reanalizarea situației pentru suma de .X. lei, instanța a reținut că aceasta s-a dispus ca urmare a existenței unor documente prezentate de societate în susținerea contestației și neanalizate de echipa de inspecție fiscală.

A reținut că organul de soluționare a contestațiilor a apreciat că se impune efectuarea de verificări suplimentare, în baza art. 186 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, a desființat Procesul verbal nr. .X./09.06.2004 pentru capitolul privind impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă

de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal.

Prima instanță a apreciat că dispoziția este legală, având în vedere că din probele administrate s-a dovedit că stornarea efectuată prin nota contabilă din 2003 de reclamantă nu a fost avută în vedere de organele de control fiscal la întocmirea procesului verbal contestat.

În plus, reclamanta nu a criticat legalitatea măsurii ci doar oportunitatea ei, considerând că erau suficiente elemente pentru a dispune direct organul de soluționare a contestației cu privire la sumele respective.

II. Cu privire la **pct. 2 prin care s-a respins ca neîntemeiată contestația reclamantei pentru suma de .X. lei**, instanța a reținut următoarele:

**1. Referitor la imobilul situat în .X. , str. .X. nr. 34, sector 1.**

În cadrul procesului-verbal nr..X. (x)/09.06.2004 întocmit de organele de control fiscal, a fost analizat contractul de vânzare cumpărare autentificat sub numărul .X. din data de 11.10.2001 de către Notariatul Public .X. , str. .X. nr. X, sector X, prin care reclamanta S.C."X." SRL a cumpărat de la S.C."X. " SRL, reprezentată prin asociatul unic și administrator .X. , cetățean irakian, imobilul situat în .X. , str..X. nr. X, sector X cu suma de .X. inclusiv TVA.

Referitor la achiziționarea de către S.C."X." SRL a acestui imobil, instanța a reținut că nu este contestată starea de fapt.

Astfel, reclamanta S.C."X." SRL a înregistrat în contabilitate achiziția imobilului respectiv în baza facturii seria BACJ nr. .X. din data de 29.06.2001 cu o valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă .X. lei.

Plata facturii a fost efectuată la data de 11.10.2001 în numerar, în baza dispoziției de plată nr. X către casierie a sumei de .X. lei a domnului .X. și a dispoziției de încasare din casierie nr. X a aceleiași sume de către .X. .

Pârâtele au stabilit prin procesul verbal de control și respectiv prin decizie, că TVA aferentă sumei plătite ca preț al acestui imobil nu este deductibilă, pentru următoarele motive:

- la data înregistrării în contabilitate a facturii (iunie 2001), societatea vânzătoare nu era proprietara imobilului, ea intrând în posesie conform contractului de vânzare în data de 24.08.2001;

- imobilul a fost achiziționat de la o instituție publică (Biroul Notarial de Stat al sectorului X .X. );

- contractul de vânzare cumpărare dintre cele două societăți a fost încheiat la data de 11.10.2001, la aproape 4 luni de la facturare;

- plata tranzacției s-a efectuat în numerar;

- în baza adresei primite de la Administrația Finanțelor Publice sector X cu nr. X din data de 01.06.2004 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr. .X. din 03.06.2004 referitoare la S.C."X. " SRL, a rezultat că această societate este de tip fantomă; nu a depus toate deconturile de TVA pentru anul 2001 și raportările semestriale, iar decontul de TVA aferent lunii în care a avut loc facturarea, precum și în lunile următoare, TVA pe care societatea S.C."X. " SRL trebuia să-l colecteze și să-l vireze la bugetul statului nu este reflectat, societatea respectivă sustrăgându-se de la plata TVA.

Instanța a reținut că principalul motiv pentru care a fost respinsă contestația reclamantei a fost acela că factura fiscală nr. .X. /29.06.2001 nu îndeplinește condiția de document justificativ, întrucât nu sunt completate toate datele prevăzute de formular, respectiv nu are completată rubrica referitoare la datele de identificare ale furnizorului, respectiv sediul acestuia.

Atât reclamanta cât și pârâtele s-au prevalat însă de adresa nr..X. /07.05.2007 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X. /07.05.2007.

Conform acestei adrese a Direcției Generale Juridice, neînscierea adresei furnizorului în factură nu atrage pierderea dreptului de deducere al TVA , câtă vreme adresa apare menționată pe copia documentului legal care atestă calitatea de plătitor de TVA întrucât neîndeplinirea primei cerințe este suplinită de întrunirea celei de a doua.

Instanța de fond a reținut că pârâtele nu au contestat destinația imobilului din strada .X. , care a fost utilizat pentru nevoile firmei, aspect reținut și de către expert. Imobilul din .X. , str. .X. nr. X, sector X a fost utilizat ca depozit, spațiu necesar pentru desfășurarea obiectului de activitate al societății, exploatarea imobilului în acest

sens reprezentând activitate economică desfășurată în vederea obținerii de venituri taxabile din care se colecta TVA.

Raportându-se la prevederile art. 217 alin. 2 din Legea nr. 571 din 22.12.2003 potrivit cu care: „activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora”, instanța a apreciat că spațiul a fost utilizat în activitatea economică a reclamantei ca spațiu de depozitare a mărfii.

În plus, reclamanta a pus la dispoziția organelor de control fiscal copie după factura fiscală seria BACJ nr. .X. din data de 29.06.2001, copie după documentul care atestă că S.C."X. " SRL este plătitor de TVA și copie de pe certificatul de înmatriculare al S.C."X. " SRL, documente care întrunesc cerințele expuse în adresa menționată anterior (adresa nr. .X. /07.05.2007 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X. /07.05.2007).

Instanța de fond analizând toate motivele din procesul verbal de control prin care s-a justificat respingerea cererii de deducere a TVA- ului aferent achiziției, precum și motivul suplimentar invocat de organul de soluționare a contestației, a reținut că la momentul vânzării, S.C."X. " SRL avea atât posesia cât și proprietatea imobilului.

Cu ocazia întocmirii contractului de vânzare cumpărare notarul este obligat să verifice existența dreptului de proprietate al vânzătorului (în cuprinsul contractului notarul menționează actele prin care s-a dobândit și s-a transmis dreptul de proprietate anterior acestei vânzări - filele 563 -565 dosar Curtea de Apel .X.).

Imobilul a fost deținut de fostul proprietar în temeiul unui act încheiat la fostul Notariat de Stat al Sectorului X .X. în 1991, și nu cu respectiva instituție. Această împrejurare rezultă din chiar contractul de vânzare -cumpărare.

Contractul de vânzare cumpărare în formă autentică a fost încheiat la 11.10.2001, după îndeplinirea tuturor formalităților prelabile cerute de lege. La 29.06.2001 părțile au încheiat practic un antecontract de vânzare cumpărare și s-a emis factura. Potrivit prevederilor legale în materia circulației juridice a terenurilor, pentru transferul dreptului de proprietate asupra terenurilor, este necesară forma autentică, însă încheierea în această formă presupune o serie

de demersuri suplimentare (întocmirea unei documentații cadastrale, deschiderea unei cărți funciare - situație des întâlnită în vechiul regat unde a funcționat un sistem de publicitate imobiliară cu registru de transcripțiuni -inscripțiuni și nu un sistem real, după imobil prin carte funciară etc).

Datorită dificultăților de această natură, încheierea contractului de vânzare cumpărare în formă autentică a fost amânată până la momentul la care au fost îndeplinite toate aceste formalități de publicitate imobiliară, însă prin contractul și factura din 29.06.2001 părțile și-au stabilit în mod definitiv detaliile vânzării.

Cu privire la împrejurarea că vânzătoarea ar fi desfășurat activitate sporadic, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. aduce ca argument declarația olografă a numitei .X. , proprietara spațiului în care și-a avut în anul 2001 sediul societatea vânzătoare S.C." .X. " SRL, în care se arată într-adevăr că patronul respectivei societăți venea sporadic, „o dată sau de două ori pe săptămână, în cursul serii, când desfășura activități de birou".

Cu toate acestea, instanța de fond a reținut că reclamanta a probat faptul că societatea vânzătoare S.C." .X. " SRL desfășura activitate comercială și avea sediul la adresa indicată în documentele prezentate ( dovada de plătitor TVA și certificat de înmatriculare). Astfel, din Bilanțul Contabil depus la sfârșitul anului 2001 de către societatea vânzătoare, rezultă un rulaj de .X. mii Rol adică .X. Ron. O firmă cu un rulaj de aproape X miliarde Rol în anul 2001 nu poate fi calificată drept firmă fantomă. Și în anul 2000 a fost înregistrat un rulaj de aproape X miliarde lei.

De asemenea, faptul că respectiva societate a depus bilanțurile și celelalte declarații la administrația financiară, atât în anul 2000 cât și în anul 2001, demonstrează că nu este vorba de o firmă fantomă.

Mai mult, investigațiile organelor fiscale sunt ulterioare derulării operațiunii economice verificate și se bazează pe o adresă primită de la Administrația Finanțelor Publice sector X cu nr. .X. din data de 01.06.2004 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr. .X. din 03.06.2004 referitoare la S.C." .X. " SRL, care prezintă situația din 2004 și nu din 2000 - 2001.

Cu privire la împrejurarea că vânzătoarea S.C." .X. " SRL nu și-a îndeplinit obligația de a colecta și vira la bugetul statului TVA, sustrăgându-se de la plata acestuia, instanța a reținut că prin acest

argument pârâta impută cumpărătorului S.C."X." SRL o faptă personală a vânzătoarei. Prin urmare, nu pot fi aplicate sancțiuni unei societăți comerciale pe motiv că o altă societate comercială, independentă față de ea și cu care a avut relații de afaceri, nu a virat TVA-ul la bugetul statului.

Pârâta a invocat și că sediul social al furnizorului S.C."X. " SRL și adresa reală a acestuia nu ar fi identice.

Instanța a constatat că cele invocate de pârâtă nu corespund realității, întrucât la data întocmirii facturii, respectiv 29.06.2001, contractul de închiriere cu privire la sediul furnizorului era valabil, fiind încheiat pentru perioada 10.08.2000 - 10.08.2001, prelungit până la 01.01..2002. Documentul care atestă că S.C."X. " SRL este plătitor de TVA și copia de pe certificatul de înmatriculare al S.C."X. " SRL indică același sediu.

Nota de constatare nr. .X./04 .06.2004 are loc la 3 ani de la întocmirea facturii, și în realitate confirmă că pe întreg parcursul anului 2001 sediul social real și legal al S.C."X. " SRL era la adresa indicată, iar administratorul venea cu regularitate la sediu.

Procedura de declarare ca inactivă a S.C."X. " SRL a început în cursul anului 2006, la 5 ani de la încheierea tranzacției.

Pentru completarea probatoriului referitor la această tranzacție a fost administrată și o probă cu expertiza contabilă.

Prin raportul întocmit expertul .X. a conchis că potrivit prevederilor art. 19 și art. 25 lit.B din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 suma reprezentând TVA aferentă achiziției imobilului este deductibilă din punct de vedere fiscal.

Imobilul situat în strada .X. nr. X sector X a fost achiziționat de către S.C."X." SRL în baza facturii fiscale seria BACJ nr. .X. la data de 29.06.2001 de la S.C."X. " SRL. Factura a fost întocmită pe baza contractului de vânzare cumpărare 1-21 din data de 29.06.2001, prin care vânzătorul S.C."X. " SRL se obligă să renoveze și să renoveze și să consolideze imobilul „pentru un sediu de firmă de lux (spațiu de birouri de clasa A), pe bază de documentații tehnice care să asigure cerințele specifice noii destinații, cu respectarea tuturor prevederilor legale".

A conchis că factura fiscală nr. .X. /29.06.2001 are calitatea de document justificativ deoarece cuprinde, „de regula" elementele

principale specificate în OMFP nr. 94/2001 publicat în Monitorul Oficial nr. 85/20.02.2001.

Deci, suma reprezentând TVA aferentă achiziției imobilului din strada .X. nr. X \$ sector X, înscrisă în factura fiscală este deductibilă din punct de vedere fiscal și este în sumă de X RON.

În acest context, instanța a apreciat că reclamanta are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente acestei intrări, fiind deductibilă din punct de vedere fiscal.

## **2. Referitor la imobilul situat în X, str. X jud. .X..**

În procesul verbal nr. .X.(305)/09.06.2004, la punctul 3.2, s-a stabilit că „această clădire este locuința personală a asociaților societății drept pentru care cheltuielile aferente acestora nu sunt cheltuieli deductibile, iar TVA pe care societatea 1-a dedus pe parcursul construcției nu este deductibil.

Imobilul situat în .X., str. .X., județul .X. a fost achiziționat de către S.C."X." SRL prin Contractul de vânzare cumpărare, autentificat sub nr. .X./08.12.1997 de la notar .X. la prețul de X RON, imobilul reprezentând un teren în suprafața de X mp.

La data de 29.01.1998 Primăria comunei .X. eliberează Certificatul de Urbanism nr. X/29.01.1998 prin care permite reclamantei construirea unei locuințe P+1 și anexa gospodărească, iar la data de 08.06.1998 Primăria Comunei .X. emite Autorizația de Construire nr. X B prin care autorizează executarea lucrărilor de construire locuință - demisol, parter, etaj, pod, în valoare de X RON.

La data de 05.08.2000 se încheie Procesul - Verbal de recepție preliminară pentru recepționarea obiectivului de investiții intitulat locuința - demisol, parter, etaj, pod a lucrărilor de construcții - montaj aferente, valoarea fondurilor fixe ce se recepționează fiind de X RON.

Conform extrasului de carte funciară nr. X/29.08.2000, construcția și terenul situate în loc. .X. jud. .X. sunt proprietatea S.C."X." SRL.

La data de 08.07.2004 Consiliul Local al orașului .X. eliberează Certificatul de Urbanism nr. .X./X/08.07.2004 prin care se modifică destinația construcției existente din locuința în sediu de societate și locuință de serviciu.



Imobilul din .X., str. .X., județul .X. este format din teren în valoare de X RON și construcție recepționată parțial, în valoare de X RON.

Terenul fiind achiziționat de la o persoană fizică nu este purtător de TVA, iar TVA-ul aferent obiectivului de investiții realizat este în sumă de X RON.

Instanța a reținut că terenul a fost achiziționat de reclamanta S.C."X." SRL în anul 1997, construcția a fost edificată în perioada 1998 - 2000, iar autorizația de construire a fost eliberată în data de 8.06.1998 pentru S.C."X." SRL. Faptul că inițial s-a solicitat autorizație pentru construire locuință și apoi s-a stabilit destinația de sediu a acestei construcții nu justifică opinia părților că în speță ar fi incidente prevederile art. 24 alin 2 din Legea nr. 345/2002.

Instanța a constatat că Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. nu a adus nicio dovadă în sprijinul afirmației că asociații societății locuiesc în acest imobil și că investiția s-a realizat în interesul acestora și nu al firmei, în timp ce reclamanta a depus la dosar adeverințe eliberate de către Asociația de proprietari Bloc X cum că asociații societății locuiesc efectiv în altă parte.

Mai mult, imobilul ( construcția și terenul) este ipotecat în favoarea .X. .X. și a Băncii X, pentru garantarea de credite folosite pentru finanțarea activității societății reclamante (contract de garanție imobiliară nr. X S/24 septembrie 2002 - credit utilizat pentru „Depozit Drepturi Vamale” și contract de garanție imobiliară nr. X H /14.05.2003 -credit utilizat pentru plata furnizorului de cafea X X), ceea ce demonstrează clar că obiectivul de investiție are legătură nemijlocită cu activitatea economică a societății și deci nu se încadrează în prevederile art. 24 alin. 2 lit.a, din Legea 345/2002 privind TVA, articol în baza căreia inspectorii au considerat TVA nedeductibil.

În opinia instanței, textul de lege invocat de părâte vizează TVA nedeductibilă aferentă operațiunilor care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile și nu este incident în cauză.

În speță, imobilul proprietate S.C."X." SRL garantează creditele reclamantei, care sunt utilizate pentru plata taxelor în vamă, respectiv pentru plata furnizorului de cafea.

Față de obiectul de activitate al reclamantei rezultă că imobilul a fost folosit cu siguranță în operațiuni care au legătură cu activitatea economică a persoanei impozabile.

A mai reținut instanța că și în situația în care imobilul ar fi fost utilizat ca locuință, legislația în vigoare privind impozitul pe profit și TVA nu prevede că cheltuielile aferente acestora sunt nedeductibile (cu excepția caselor de odihnă). În acest sens sunt și prevederile art. 9 din Legea nr. 414/2002 și Hotărârea de Guvern 859/16.08.2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, precum și concluziile expertizelor tehnice efectuate în legătură cu acest litigiu, unde s-a reținut în mod constant că cheltuielile aferente acestei construcții sunt deductibile.

Expertul a arătat că imobilul din .X., str. .X., județul .X. este format din: teren, achiziționat la valoarea de X RON de la o persoană fizică, nepurtător de TVA, și construcție recepționată parțial în valoare de X RON cu TVA aferentă în sumă de X RON, deductibilă din punct de vedere fiscal.

Instanța a conchis că suma de X lei RON reprezentând TVA aferentă achiziției imobilului din strada .X. nr. X, sector X, înscrisă în factura fiscală este deductibilă din punct de vedere fiscal, iar cu privire la imobilul din .X., str. .X., județul .X. pentru construcția recepționată parțial (în valoare de X RON) cu TVA aferentă în sumă de X lei RON, este de asemenea deductibilă din punct de vedere fiscal.

**III. Critica privind impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei a fost apreciată ca fiind întemeiată pentru următoarele considerente:**

Expertul a arătat că înregistrarea în contabilitatea societății, nu s-a făcut inițial, cu respectarea legislației în vigoare în ceea ce privește imobilului din str. .X. nr. 34., acesta a fiind înregistrat în contul 21.01 la valoarea de X RON și nu la valoarea corectă de X RON, îndreptarea erorii contabile efectuându-se ulterior.

Înregistrarea în contabilitatea societății a imobilului din str. .X., comuna .X., jud. .X. s-a realizat potrivit normelor contabile în vigoare, terenul fiind înregistrat în debitul contului 2111.1 cu suma de X RON, construcția dată în folosința parțială, în debitul contului 21.03 cu suma de X RON.

Astfel, în perioada ianuarie - mai 2003, societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea retroactiv, pentru perioada iulie 2001 - aprilie 2003 în suma de X lei aferentă imobilului din str. .X. nr. 34 din .X. , cheltuieli pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că aceste cheltuieli cu amortizarea imobilului din str. .X. nu sunt deductibile întrucât nu sunt aferente veniturilor din anul 2003 și au procedat la calculul impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată societatea a precizat că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că cheltuielile cu amortizarea au fost stornate în cursul lunii octombrie 2003. Cu privire la aceste aspecte s-a dispus refacerea controlului.

Instanța a reținut că amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune a mijlocului fix până la recuperarea integrală a valorii de intrare.

În perioada octombrie 2002 - martie 2004, societatea a dedus cheltuieli cu amortizarea aferentă imobilului situat în .X., str..X. în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că această cheltuială cu amortizarea aferentă imobilului situat în str. .X. nu este deductibilă deoarece imobilul respectiv nu contribuie la producerea de venituri și au calculat impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Din analiza documentelor s-a reținut că, anterior, această construcție nu este utilizată în scopuri personale, ci societatea realizează venituri impozabile prin intermediul ei, precum și că, cheltuielile făcute sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Având în vedere faptul că toate cheltuielile cu amortizarea imobilului din str..X. sunt cheltuieli făcute nu în favoarea asociațiilor cum a reținut organul fiscal ci în folosul societății reclamante, deci aferente veniturilor impozabile, instanța a apreciat că organele de inspecție fiscală trebuiau în mod legal să acorde drept de deducere acestor cheltuieli.

Referitor la suma totală de X lei reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilite prin procesul verbal nr..X./09.06.2004, instanța a reținut că stabilirea de majorări și

penalități aferente impozitului pe profit, în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, deci dacă nu se datorează impozit suplimentar nu se datorează nici accesorii.

În concluzie, coroborând toate probele administrate raportat la temeiurile de drept citate, Curtea de Apel .X. a reținut că acțiunea reclamantei S.C."X." SRL este parțial întemeiată.

**Împotriva acestei sentințe au formulat recurs pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.,** pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. formulând următoarele critici împotriva hotărârii atacate:

- în mod greșit instanța de fond a reținut caracterul deductibil al taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă achiziției imobilului situat în .X. , str. .X. de la S.C."X. " SRL, față de împrejurarea că la data înregistrării în contabilitate a facturii, respectiv în luna iunie 2011, societatea vânzătoare nu era proprietara imobilului, aceasta intrând în posesia imobilului la 24 august 2001. Totodată, din analiza facturii fiscale nr.X. din 29 iunie 2001, se constată că aceasta nu îndeplinește condiția de document justificativ în sensul pct.119 din H.G.nr.704/1993 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, deoarece nu este completată rubrica referitoare la datele de identificare a furnizorului, respectiv sediul acestuia (localitate, stradă și număr). În ceea ce o privește pe S.C."X. " SRL, prin adresa nr.X. din 1 iunie 2004 Administrația Finanțelor Publice a Sectorului X a comunicat faptul că aceasta este o societate tip fantomă, întrucât nu a depus toate raportările semestriale și deconturile de TVA pentru anul 2001, iar reclamanta-intimată avea obligația să solicite actul doveditor al calității de plătitor TVA al S.C."X. " SRL, conform art.25 lit.B pct.6 din O.U.G.nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată;

- instanța de fond a reținut, în mod greșit, caracterul deductibil al sumei de X lei reprezentând TVA aferentă imobilului din localitatea .X., str. .X., întrucât această clădire, cu o valoare contabilă de X lei, a avut destinația de locuință personală a asociaților societății în perioada verificată.

Potrivit art.24 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, TVA aferentă intrărilor referitoare la operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile nu este deductibilă. Totodată, conform principiului *accsorium sequitur*

*principalem, S.C."X."SRL datorează și suma de X lei reprezentând majorări și penalități aferente TVA;*

- în mod greșit au fost considerate ca deductibile cheltuielile cu amortizarea, aferente imobilului din .X., str. .X., deși imobilul a fost utilizat ca locuință personală de către asociați. În acest sens, recurenta menționează încălcarea prevederilor art.7 și 9 alin.1 și 7 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și, respectiv, art.21 alin.4 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, recurenta și-a încadrat motivele de recurs în prevederile art.304 pct.9 și art.304<sup>1</sup> Cod procedură civilă.

Analizând actele și lucrările dosarului de fond, precum și motivele de recurs invocate, Înalta Curte constată că recursul este întemeiat, însă numai în privința următoarelor aspecte:

Astfel, în ceea ce privește TVA în sumă de X lei aferentă achiziției imobilului din .X. , str. .X. , de la S.C."X. " SRL, instanța de fond a stabilit în mod corect deductibilitatea acestei sume, considerând că transmiterea dreptului de proprietate al imobilului a avut loc la momentul încheierii convenției de vânzare-cumpărare, iar nu la data intrării în posesia imobilului – cum, în mod greșit, consideră recurenta. Conform prevederilor pct.7 lit.a din Normele de aplicare a O.U.G. nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată aprobate prin H.G. nr.401/19.05.2000, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator, atunci când factura fiscală este emisă înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor

Potrivit prevederilor pct. 10.1 din normele menționate dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, iar derogările privind exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată la furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii, reglementate la cap.III „Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată” din ordonanța de urgență, se aplică în mod corespunzător cumpărătorilor.

De asemenea, în mod neîntemeiat recurenta afirmă că tranzacția imobiliară menționată s-ar fi efectuat cu o societate de tip fantomă și că reclamanta-intimată nu și-ar fi îndeplinit obligația de a solicita dovada calității de plătitor TVA a furnizorului (conform art.25 lit.B pct.b din O.U.G.nr.17/2000), din probele dosarului rezultând că S.C."X. " SRL a avut un rulaj de X RON pentru anul

2000 și de X RON pentru anul 2001, iar în perioada 10 august 2000 – 1 ianuarie 2002 administratorul acestei societăți funcționa zilnic la sediul social-spațiul proprietatea martorei .X. .

În ceea ce privește lipsa din factura fiscală nr..X. din 29 iunie 2011 a mențiunii privind sediul furnizorului (localitate, stradă, număr), instanța de fond a aplicat în mod corect principiul realității economice, în ceea ce privește interpretarea pct.119 din H.G.nr.704/1993, în sensul că, în condițiile în care adresa furnizorului din copia documentului legal care atestă calitatea de plătitor TVA și adresa reală a furnizorului sunt identice în toate cazurile, se poate considera că, deși în factura fiscală nu sunt înscrise toate informațiile referitoare la această adresă, societatea în cauză nu pierde dreptul de deducere a T.V.A.

Acest punct de vedere a fost exprimat, de altfel, inclusiv în adresa nr..X. din 7 mai 2001 emisă de Direcția Generală Juridică și aflată la dosarul cauzei.

Referitor la TVA aferentă imobilului din str..X., în sumă de X lei, motivul de recurs invocat de recurentă este neîntemeiat, instanța de fond apreciind, în mod corect, că obiectivul de investiție are legătură cu activitatea economică a societății, imobilul și terenul aferent fiind gajate în favoarea X. și a Băncii X, pentru garantarea de credite folosite pentru finanțarea activității societății și deci nu se încadrează în prevederile legale invocate în Procesul-verbal de control, respectiv art.24 alin.2 lit.a din Legea nr.345/2002, articol în baza căruia inspectorii au considerat TVA nedeductibil.

Înalta Curte consideră întemeiate, însă, criticile formulate de recurentă în legătură cu sumele de .X. lei reprezentând impozitul pe profit eferent cheltuielilor cu amortizarea pentru imobilul din str..X., X lei reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, deoarece reclamanta-intimată, nu a dovedit legătura dintre aceste cheltuieli și veniturile obținute în anii fiscale respectivi. Astfel, potrivit art.7 și art.9 alin.1 și 7 lit. h din Legea nr.414002, privind impozitul pe profit (pentru perioada octombrie 2002 – decembrie 2003, respectiv art.21 alin.4 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (pentru perioada ianuarie – martie 2004) profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-

un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile – printre care și „cheltuieli făcute în favoarea acționarilor nu a asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului la valoarea de piață”.

Pentru considerentele menționate, cu referire la art.312 alin.1, 2 și 3 Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursul este întemeiat, urmând a fi admis în sensul modificării parțiale a sentinței atacate, respectiv în sensul respingerii capetelor de cerere privind anularea obligațiilor fiscale în sumă de .X. lei impozit pe profit, plus .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, menținând celelalte dispoziții ale sentinței atacate.

În ceea ce privește recursul formulat de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., Înalta Curte constată că acesta a fost depus tardiv, respectiv cu depășirea termenului de 15 zile de la comunicarea hotărârii – prevăzut de art.301 Cod procedură civilă, urmând a fi respins ca atare, nefiind îndeplinite nici condițiile art.104 Cod procedură civilă, privind predarea, pe bază recomandată, la oficiul poștal (s.ns.) înainte de împlinirea termenului menționat.

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

Admite recursul declarat de recurenta Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. împotriva sentinței nr.X din 25 iunie 2010 a Curții de Apel .X. –Secția contencios administrativ și fiscal.

Modifică, în parte sentința atacată, în sensul că respinge capătul de cerere privind anularea obligării la plata sumei de .X. lei impozit pe profit plus .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere aferente.

Menține restul dispozițiilor sentinței atacate.

Respinge recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., ca tardiv formulat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 18 mai 2011.

JUDECĂTOR,  
X

JUDECĂTOR,  
X

JUDECĂTOR,  
X

MAGISTRAT ASISTENT,  
X