

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

DECIZIA nr.3115

Dosar nr.5997/2/2010

Ședința publică de la 21 iunie 2012

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

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta S.C. .X. SRL împotriva Sentinței nr..X. din 24 mai 2011 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal se prezintă recurenta-reclamantă S.C. .X. SRL, reprezentată de avocat .X. și intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin consilier juridic .X., lipsă fiind intimata-pârâtă Administrația Finanțelor Publice a Sectorului X .X..

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul asistent arătând faptul că recursul este declarat și motivat în termenul prevăzut de art.20 alin.1 din Legea nr.554/2004, fiind atașată dovada taxei de timbru și a timbrului judiciar în cuantumul prevăzut de lege pentru această cale de atac.

Nemaifiind cereri prealabile de formulat, instanța constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul în susținerea motivelor de recurs.

Având cuvântul, reprezentanta recurentei-reclamante, pune concluzii de admitere a recursului, modificarea sentinței atacate, în sensul admiterii acțiunii astfel cum a fost formulată, pentru considerentele pe larg expuse în motivele de recurs.

Pentru intimata-pârâtă, consilierul juridic, pune concluzii de respingere a recursului, ca nefondat cu consecința menținerii ca temeinică și legală a sentinței atacate.

Înalta Curte, în temeiul art.150 Cod procedură civilă, declară dezbaterile publice închise și reține cauza spre soluționare.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Soluția instanței de fond

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X., Secția Contencios Administrativ și Fiscal, reclamanta S.C. .X. SRL a solicitat în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat desființarea în parte a Deciziei nr.X din 11.12.2009 emisă de pârâtă și pe fond, admiterea în totalitate a contestației formulată cu privire la sumele de plată din Decizia de impunere nr.X/ 28.05.2009, cu consecința desființării acestei decizii prin care s-a stabilit în sarcina sa obligația de plată a sumei de .X. lei.

În motivarea acțiunii reclamanta a arătat că i-a fost admisă în parte contestația pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit - .X. lei și T.V.A- .X. lei, fiind respinsă pentru suma de .X. lei din care impozit pe profit - .X. lei și T.V.A- .X. lei.

Precizează reclamanta că a contestat impunerea sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli neacceptate de organele de inspecție fiscale ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit în perioada 2005-2008, întrucât s-a apreciat că nu a putut justifica prestarea efectivă a serviciilor cu: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru sau alte materiale corespunzătoare, deoarece nu a încălcat dispozițiile Codului Fiscal și că a înregistrat în acea perioadă cheltuieli deductibile fiscal pe bază de documente justificative, conform art. 21 alin. (1) Cod fiscal.

Reclamanta a menționat că a mai contestat și suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu prestări servicii, neacceptate de organele de inspecție fiscală în perioada 2006-2008 ca reprezentând cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

A susținut reclamanta că au fost interpretate eronat dispozițiile art.21 alin.4 lit.e) Cod Fiscal, coroborat cu pct.43 Titlul VI din H.G. nr.44/ 2004, întrucât cele reținute de organul fiscal (autorizația de construire a imobilului la care se referă Contractul de execuție lucrări nr. .X./10.11.2006 încheiat cu S.C. .X. SRL este emisă pe persoană fizică ce nu îndeplinește nicio funcție în cadrul societății; societatea nu a prezentat documentele din care să rezulte că imobilul a fost construit în scopul obținerii de venituri de către reclamantă) nu se regăsesc în prevederile legale sus menționate.

De asemenea, a apreciat că invocarea acestei baze legale de către organele fiscale este lipsită de rațiune întrucât beneficiarul construcției din localitatea .X., județul .X. nu a fost niciodată acționar sau asociat al societății reclamante, astfel cum rezultă din adresa nr.X. din 16.02.2009 emisă de Oficiul Registrului Comerțului.

În ceea ce privește TVA, reclamanta a precizat că nu datorează bugetului de stat suma de .X. lei reprezentând TVA și nici majorările de întârziere aferente de .X. lei, pentru că nu a încălcat dispozițiile art.145

alin.(3) și respectiv art.146 alin.(1) lit.a) Cod fiscal, deducând TVA în baza documentelor justificative care în mod greșit nu au fost luate în considerare.

Pârâta, prin întâmpinarea formulată, a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

Curtea de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal, prin Sentința nr..X. din 24 mai 2011, a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. SRL, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Administrația Finanțelor Publice Sector X, ca neîntemeiată.

Pentru a se pronunța astfel, prima instanță, a reținut, în esență, următoarele:

La sediul societății reclamante s-a desfășurat o inspecție fiscală generală pentru perioada 01.01.2004-31.12.2008, având ca obiectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere a taxelor și impozitelor, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora, sens în care a fost încheiat de către AFP Sector X - Activitatea Inspecție Fiscală Persoane Juridice Raportul de inspecție fiscală nr..X. din 28.05.2009 în temeiul căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, nr.X din 28.05.2009 prin care în sarcina reclamantei a fost stabilită obligația de plată a următoarelor sume: impozit pe profit - .X. lei, majorări de întârzieri aferente - .X. lei; T.V.A. - .X. lei; majorări de întârzieri aferente - .X. lei.

A constatat instanța de fond că în cuprinsul contestației administrative, reclamanta nu a precizat care sunt motivele pentru care a considerat că nu datorează suma de .X. lei, astfel că în mod corect pârâta a făcut aplicarea dispozițiilor pct.12.1 lit. b) din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.U.G. nr.92/2003, conform cărora contestația poate fi respinsă ca nemotivată în această ipoteză. Soluția de respingere a contestației este justificată și prin prisma dispozițiilor art.206 alin.(1) lit.c) și d) din O.U.G. nr.92/2003.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu servicii de consultanță, management și consiliere, instanța a reținut că susținerile reclamantei sunt neîntemeiate în raport de dispozițiile art. 21 alin.(4) lit. m) din Codul fiscal conform cărora nu sunt deductibile cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora, în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

Cu privire la contractele de comision invocate de către reclamantă instanța a constatat că reclamanta nu a depus documentele privind corespondența purtată cu comisionarul referitor la activitățile pe care acesta le-a desfășurat pentru identificarea potențialilor clienți, la demersurile făcute de comisionar pentru stabilirea bonității clienților, documente care să justifice punerea în execuție a contractelor.

Referitor la Contractul de prestări servicii nr.17 din 01.03.2007 încheiat cu S.C. X (.X.) SRL, instanța a reținut că reclamanta nu a depus documente cu privire la realizarea obiectului acestui contract care constă în prestarea unor servicii de consultanță pentru afaceri și management, evaluări proiecte, montaje financiare, proiecte de eficiență și rentabilizare, respectiv documente din care să reiasă în ce au constatat serviciile prestate de consultant (rapoarte de lucru, procese-verbale) și care să ateste realitatea prestării serviciilor facturate, înscrisurile invocate de reclamantă nefiind suficiente pentru considerarea contravalorii consultanței ca fiind o cheltuială deductibilă fiscal.

În ceea ce privește Contractul de consultanță imobiliară nr.CV.X. din 16.05.2006 încheiat cu S.C. X SRL având ca obiect întocmirea de către prestator a unui raport de evaluare imobiliară, instanța a constatat că potrivit contractului, scopul evaluării imobilului a fost acela de a folosi raportul de evaluare pentru obținerea unui credit bancar, iar la dosar nu au fost depuse documente din care să rezulte că acest scop a fost respectat, dacă reclamanta a efectuat demersuri în vederea obținerii creditului bancar, dacă respectivul credit a fost obținut și utilizat în scopul activității desfășurate de reclamantă.

Astfel, în mod corect s-a procedat la majorarea bazei de calcul a impozitului pe profit cu cheltuielile generate de contractele de comision, prestări servicii sau consultanță.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei și majorări de întârziere de .X. lei, aferente cheltuielilor cu realizarea imobilului din localitatea X, s-a reținut că este lipsită de interes reiterarea aceluiași critici și în acțiune, în condițiile în care A.N.A.F. – D.G.S.C. a desființat parțial decizia de impunere pentru această sumă și pentru majorările de întârziere aferente, neputând reține constatările din raportul de inspecție fiscală referitoare la beneficiarul autorizației de construire.

Cu privire la T.V.A. în sumă de X lei, instanța a constatat că este legală soluția ANAF de a respinge ca nemotivată contestația administrativă având în vedere că reclamanta nu a precizat motivele care stau la baza contestării acestei sume, fiind incidente dispozițiile legale reținute în privința impozitului pe profit în sumă de X lei.

Referitor la TVA în sumă de X lei aferentă contractelor de consultanță, management și asistență încheiate de reclamantă cu diverse societăți pentru

prestarea de servicii de intermediere pentru găsirea unor clienți în scopul încheierii unor contracte de vânzare-cumpărare instanța a reținut nu sunt deductibile fiscal. S-a statuat că textul aplicabil în speță începând cu anul 2007 este art. 145 alin. (2) lit.a) Cod fiscal care stabilește că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, or, reclamanta nu a justificat cu documente prestarea serviciilor și folosirea acestora pentru nevoile societății.

În cauză, nu au fost prezentate astfel de documente, astfel că soluția de respingere a contestației administrative pentru suma de .X. lei - impozit pe profit și suma da .X. lei - TVA este legală.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, precum și a sumei de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA, instanța a reținut că sunt lipsite de interes având în vedere Decizia nr.X/ 11.12.2009 emisă de A.N.A.F.

2. Calea de atac exercitată

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta S.C. .X. SRL, invocând ca temei legal dispozițiile art.304¹ Cod procedura civilă.

În motivarea căii de atac, se aduc, în esență, critici hotărârii recurate în sensul că în mod greșit au fost înlăturate susținerile sale, fundamentate din punct de vedere probator pe înscrisurile depuse în susținerea contestației, cu referire la contractele de consultanță sau intermediere nr.X din 1.03.2006; nr.X din 1.08.2006, nr.X din 26.06.2006, nr.X din 16.08.2006, nr.X din 1.11.2006, nr.X din 11.11.2006, nr.X din 1.03.2007, nr.X din 1.06.2007, nr.X din 1.06.2007, nr.X din 1.04.2008, nr.X din 1.02.2008 și nr.CV20X din 16.05.2006.

Se susține că din analiza tuturor contractelor de intermediere încheiate și menționate, rezultă că activitățile de intermediere și consultanță la care partenerii contractuali s-au obligat prin aceste contracte au fost efectiv prestate. Încheierea contractelor face dovada deplină a realizării obligațiilor contractuale, astfel că toate condițiile prevăzute de dispozițiile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal pentru a deduce fiscal cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte servicii sunt îndeplinite, în ceea ce privește toate contractele menționate.

De asemenea, prin refuzul de a considera aceste cheltuieli aferente contractelor de comision ca fiind deductibile, s-a realizat o dublă impunere, atât a sa, prin faptul că sumele respective sunt impozitate ca venituri, cât și a partenerilor contractuali, care plătesc impozit pe sumele încasate din contracte.

3. Soluția instanței de recurs

Înalta Curte, analizând recursul formulat, apreciază că acesta este nefondat.

Deși recurenta nu a indicat în concret care este motivul de nelegalitate pe care se întemeiază recursul său, instanța de recurs apreciază că toate criticile se circumscriu motivului prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedura civilă, potrivit căruia „hotărârea pronunțată a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii” în ceea ce privește soluția instanței de menținere a actelor administrative fiscale referitoare la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu servicii de consultanță, management, consiliere, conform contractelor menționate atât în cererea de recurs, în acțiune cât și în plângerea prealabilă.

După cum se constată, prin Decizia nr.X din 11.12.2009, contestată în cauză, s-a respins plângerea recurente-reclamante a neîntemeiată pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, ca nemotivată pentru suma de X lei impozit pe profit.

Prin aceeași decizie s-a respins plângerea ca nemotivată și neîntemeiată și pentru suma de .X. lei TVA. S-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr.X/2009 pentru suma de .X. lei reprezentând .X. lei impozit pe profit și X lei TVA; .X. lei și .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și respectiv TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit și TVA, conform celor dispuse prin această Decizie cu nr.446/2009.

Recurenta-reclamantă, prin recursul formulat, aduce critici soluției instanței de fond referitoare la menținerea actelor administrative fiscale contestate care vizează respingerea plângerii în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță, management, consiliere, conform celor 12 contracte menționate.

Atât organul fiscal, cât și instanța de fond, au statuat că potrivit dispozițiilor legale incidente, sunt nedeductibile cheltuielile generate de contractele de comision, prestări servicii sau consultanță imobiliară, motiv pentru care s-a majorat baza de calcul a impozitului pe profit cu suma de X lei și s-a impus la plată reclamantei suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit.

Recurenta-reclamantă susține că prin depunerea la dosarul cauzei a contractelor de intermediere a făcut dovada în ceea ce privește prestarea activităților la care părțile s-au obligat prin aceste contracte.

Incidente în speță, în ceea ce privește stabilirea ca deductibile a cheltuielilor sunt dispozițiile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd: „(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora, în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

De asemenea, H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede la pct.48 condițiile care trebuie îndeplinite pentru a considera cheltuielile de management deductibile: „48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la alin.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea”.

În raport de aceste prevederi legale, în speță, pentru a fi deductibile cheltuielile de management, de prestări servicii, consultanță, la calculul impozitului pe profit, societatea trebuia să facă dovada ca serviciile prestate au fost în scopul activității pe care o desfășoară, că acestea au fost efectiv prestate, iar justificarea prestării să se efectueze prin diverse situații, studii, procese verbale, iar societatea să dovedească necesitatea efectuării prestației pentru activitatea proprie.

Documentele pe care contribuabilul își întemeiază susținerile, trebuie să confere consistență și credibilitate în conturarea necesității reale a operațiunilor și a unui conținut economic efectiv, care să poată constitui temei al instituirii unui anumit regim fiscal.

De asemenea, contribuabilul trebuia să dovedească punerea în executare a contractelor prin înscrieri precum procese-verbale de recepție sau acte materiale.

Or, simpla depunere la dosarul cauzei a contractelor încheiate cu nr.X/2006, nr.X/2006, nr.X/2006, nr.X/2006, nr.X/2006 și nr.X/ 2008 și a facturilor despre care se afirmă că au fost emise în urma contractelor de vânzare-cumpărare încheiate cu diverși clienți găsiți de comisionari, nu satisfac cerințele impuse de legiuitor, menționate anterior, pentru a fi apreciate cheltuielile ca deductibile.

De altfel, în cazul unor contracte – respectiv nr.X din 11.11.2006, nr.X din 1.03.2007, nr.X din 1.06.2007, EGX/2007 și nr.X din 1.02.2008, nu este dovedită nici emiterea unor astfel de facturi sau procese-verbale de recepție

sau alte materiale corespunzătoare care să justifice prestarea efectivă a serviciilor.

Mai mult, comisionarul și-a asumat unele obligații prin contractele de prestări servicii de intermediere, respectiv solicitarea de informații și documente necesare pentru luarea deciziei de încheiere a contractului de vânzare-cumpărare cu clientul indicat, comunicarea acestora comitentului, verificarea și informarea asupra bonității clienților identificați, însă, la dosarul cauzei nu au fost depuse documente, înscrișuri în acest sens, care să dovedească îndeplinirea obligațiilor contractuale și implicit a celor legale referitoare la justificarea prestării efective a serviciilor prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, etc.

În ceea ce privește cheltuielile aferente contractului de consultanță imobiliară nr.CVXdin 16.05.2006, în mod corect instanța de fond le-a apreciat ca fiind nedeductibile.

Într-adevăr, nici la fond și nici la instanța de recurs nu au fost depuse documentele care să justifice punerea în executare a acestui contract, respectiv întocmirea unui raport de evaluare imobiliară pentru obținerea unui credit bancar, utilizat în scopul activității desfășurate de societatea recurentă pentru obținerea de venituri dintr-un an fiscal pentru a fi apreciate ca deductibile cheltuielile aferente contractului de consultanță menționat.

În consecință, față de toate considerentele expuse, se reține că instanța de fond a pronunțat o sentință legală și temeinică, cu aplicarea corectă a dispozițiilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.48 din H.G. nr.44/2004, întrucât recurenta deși avea obligația de a demonstra prin diverse mijloace precum: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru sau alte documente, realitatea prestării serviciilor facturate, precum și faptul că acestea au fost desfășurate în scopul activității societății, nu a satisfăcut această cerință nici la judecata în fond și nici în fața instanței de recurs.

De altfel, toate susținerile referitoare la contractele încheiate au fost analizate atât de organul de soluționare a plângerii cât și de instanța de fond, acestea fiind reluate în cererea de recurs fără a fi însoțite de documente justificate, în sensul impus de dispozițiile legale menționate pentru a fi reținute ca deductibile cheltuielile aferente acestor contracte, astfel că nu se confirmă criticile formulate.

Prin urmare, Înalta Curte, în temeiul art.312 alin.1 teza a II-a, art.20 din Legea nr.554/2004, modificată și completată, va respinge recursul formulat ca nefondat.

Această soluție este în consens și cu jurisprudența constantă în materie a instanței de recurs, exemplu în acest sens fiind Deciziile nr.1930/2011,

nr.13/2011, nr.5680/2009, etc., fiind astfel întărit și respectat scopul final al actului de justiție, respectiv interpretarea și aplicarea unitară a legii.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge recursul declarat de reclamanta S.C. .X. SRL împotriva Sentinței nr..X. din 24 mai 2011 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 21 iunie 2012.

JUDECATOR,

X

JUDECATOR,

X

JUDECATOR,

X

MAGISTRAT ASISTENT,

X

X