

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

DECIZIA nr.382

Dosar nr.X

**Ședința publică de la 3 februarie 2015**

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 .X. din 6 martie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal, făcut în ședință publică, s-au prezentat recurenta S.C. .X. SRL, prin avocați .X. și .X., și intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin consilier juridic .X., lipsă fiind Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Procedura completă.

S-a făcut referatul cauzei de către magistratul asistent, acesta arătând că recursul este formulat și motivat în termen, fiind legal timbrat, după care, constatând că nu sunt alte cereri de formulat, iar cauza se află în stare de judecată, Înalta Curte a acordat părților prezente cuvântul cu privire la cererea de recurs.

Având cuvântul, reprezentanta recurente-reclamante S.C. .X. SRL a solicitat admiterea recursului, în principal casarea și trimiterea cauzei spre rejudecare, iar în subsidiar modificarea sentinței, în sensul admiterii acțiunii formulate, pentru motive de recurs încadrate în dispozițiile art.304 pct.7 și 9 Cod procedură civilă. Sub aspectul primului motiv de recurs, a susținut că hotărârea instanței de fond nu a fost motivată, întrucât probele administrate la dosarul cauzei nu au fost analizate, cu referire în special la înscrisurile

depuse, care au fost îndepărtate, cu motivarea fie că nu au fost prezentate anterior organului fiscal, fie că nu sunt traduse în limba română. Însă toate înscrisurile care au valoarea fiscală contabilă pentru a se stabili dacă toate cheltuielile înregistrate de recurentă sunt sau nu deductibile erau traduse în limba română, singurele documente care nu erau traduse în limba română reprezentând suporturile de curs care erau predate angajaților S.C. .X. SRL și biletele de avion.

Instanța și organul fiscal nu au contestat existența contractelor în baza cărora au fost emise facturile înregistrate în contabilitatea S.C. .X. SRL, ci au considerat că clauzele în temeiul cărora au fost emise facturile nu erau specifice. Au reținut că acordul încheiat cu X Spa Italia, pentru care a fost respinsă deductibilitatea sumei de aproximativ X lei, conținea X clauze contractuale și doar una dintre ele prevedea instruirea personalului S.C. .X. SRL, aceste cheltuieli neputând fi înserate în contabilitate și ulterior deduse.

A susținut că toate facturile și cheltuielile sunt deductibile întrucât sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, respectiv existența contractului și obiectul contractului de prestare servicii, care pot fi deductibile în temeiul art. 21 Cod fiscal.

În ceea ce privește contractul cu .X., valoarea sumei deductibile s-a ridicat la .X. lei, și în acest caz reprezentanții partenerului din Italia se deplasau în România pentru a desfășura anumite activități, instanța și organul fiscal neluând act de documentele relevante cu motivarea că acestea nu erau traduse în limba română, fără însă să fi cerut traducerea acestora de către recurentă.

Referitor la ne-deductibilitatea cheltuielilor cu chiriile, a arătat că instanța de fond a calificat apartamentele în care locuiesc angajați ca fiind locuințe de serviciu, or dacă acestea ar fi fost locuințe de serviciu ar fi trebuit să se afle în proprietatea S.C. .X. SRL, acestea fiind de fapt închiriate pentru angajații societății, care aveau domiciliul în altă localitate, aceste cheltuieli fiind, de asemenea, deductibile conform legislației în vigoare.

A mai susținut că s-a încălcat art.11 din Codul fiscal, care presupune prevalența substanței asupra formei, arătând că dacă

partea poate dovedi că a efectuat aceste cheltuieli în scopul desfășurării activității, legea nu ar trebui interpretată într-un mod restrictiv și strict formal, pentru că ar duce imposibilitatea efectuării oricăror cheltuieli de către societate.

Reprezentantul recurente-reclamante a făcut trimitere la Decizia nr.1764/1.04.2014 pronunțată de către Înalta Curte, în care s-a reținut nemotivarea unei hotărâri pronunțată în primă instanță, în condițiile în care motivarea instanței de fond este identică cu întâmpinarea formulată de intimată.

Reprezentanta intimatei Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat respingerea recursului cu consecința menținerii sentinței de fond ca fiind temeinică și legală. A arătat, referitor la cheltuielile în cuantum de .X. lei, că acestea erau ne-deductibile din punctul de vedere al organului de control, instanța de fond reținând corect că nu au fost respectate dispozițiile art.21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, coroborat cu pct.48 din Norme, în speță contractul de furnizare din 2005 nu cuprinde datele necesare, ci doar clauze generale. Cu privire la cheltuielile aferente prestărilor de servicii facturate de X Italia, a învederat că documentația aferentă contractului încheiat nu a fost prezentată decât în limba italiană, aspect recunoscut de recurentă, iar cu privire la suma de .X. lei, instanța de asemenea corect a reținut că acestea nu sunt deductibile, incidente fiind în cauză dispozițiile art.21 alin.(4) lit. e) din Codul fiscal, coroborate cu pct.43 lit. c) din Norme.

În temeiul dispozițiilor art.150 Cod procedură civilă, Înalta Curte a reținut cauza spre soluționare.

## ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

### **1. Prima instanță**

#### *1.1. Cererea de chemare în judecată*

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X., reclamanta S.C. .X. SRL a chemat în judecată pe pârâtele Agenția Națională de

Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Finanțelor Publice a Județului .X., solicitând anularea Deciziei nr. 137/28.03.2012, privind soluționarea contestației prealabile formulate de reclamantă, emisă de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, anularea parțială a Deciziei de impunere .X./ 21.09.2011, privind obligații suplimentare de plată, emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 21.09.2011 în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sarcina reclamantei și .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

În motivarea acțiunii s-a arătat că, în perioada 15.11.2010 - 14.09.2011 a fost supusă unei inspecții fiscale pentru activitatea desfășurată în perioada 01.10.2008 - 30.06.2010, urmare căreia a fost emisă Decizia de impunere nr. .X..09.2011.

A arătat reclamanta că, împotriva deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală a urmat procedura prealabilă obligatorie, formulând în termenul legal contestația înregistrată la registratura D.G.F.P. .X. sub numărul .X./28.10.2011 .

ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a respins ca neîntemeiată Contestația, prin Decizia nr. 137/28.03.2011, argumentele avute în vedere de către autoritatea de soluționare a contestațiilor în susținerea Deciziei pronunțate constând, în esență, în nedovedirea îndeplinirii condițiilor generale de deductibilitate prevăzute de art.21 din Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

A precizat reclamanta că, impozitul pe profit în quantum de .X. lei, care a fost stabilit suplimentar în sarcina sa, a fost generat de considerarea drept nedeductibile fiscal a anumitor cheltuieli, care au fost înregistrate de aceasta în perioada 01.10.2008 - 30.06.2010.

Astfel, în mod nelegal și netemeinic nu s-a recunoscut dreptul de deducere pentru cheltuielile în cuantum de .X. lei, aferente școlarizării personalului .X. de către X SPA Italia.

A precizat reclamanta că, în perioada 01.10.2008 - 30.06.2010, .X. a înregistrat cheltuieli cu formarea personalului în sumă de .X. lei aferente facturilor emise de X SPA Italia.

Aceste cheltuieli au fost facturate de X în baza contractului de furnizare încheiat între X și X în 20 decembrie 2005 în baza acestui contract, reclamanta a fabricat canapele și fotolii pentru X, respectând condițiile de fabricație impuse de X, ceea ce a implicat punerea la dispoziție de către .X. a unor desene și modele în baza cărora .X. a executat canapelele și fotoliile.

Contractul între .X. și .X. din 20 decembrie 2005 conține două clauze conform cărora: "la cererea .X., .X. SPA va trebui să formeze personalul firmei furnizoare la sediul acesteia, pentru realizarea fiecărei comenzi în parte" și "pentru activitatea de formare a personalului .X. va trebui să achite suma cheltuită de .X. în acest sens".

În conformitate cu prevederile contractului menționat mai sus, .X. SPA a emis către societatea reclamantă trei facturi, respectiv, Factura nr. .X. din data de 31.12.2006 în valoare totală de .X. euro (echivalentul în lei a sumei de .X. lei) reprezentând "formare personal în exercițiul 2006 la biroul din .X."; Factura nr..X. din data de 13.05.2008 în valoare totală de .X. euro (echivalentul în lei a sumei de .X. lei) reprezentând "formare personal în exercițiul 2007 la biroul din .X."; Factura nr. .X. din data de 31.12.2008 în valoare totală de .X. euro (echivalentul în lei a sumei de .X. lei) reprezentând "formare personal în exercițiul 2008 la biroul din .X.".

Reclamanta a înregistrat sumele facturate de .X. prin cele trei facturi de mai sus drept immobilizări necorporale, prin contul 205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte "drepturi similare" și a dedus fiscal aceste sume prin intermediul amortizării, pe o perioadă de 3 ani.

În perioada acoperită de Raportul de inspecție fiscală, respectiv 01.10.2008 - 30.06.2010, reclamanta a înregistrat cheltuieli totale cu

amortizarea aferentă celor X facturi menționate mai sus în sumă de .X. lei, sumă compusă din .X. lei reprezentând o parte din amortizarea sumei facturate de .X. prin factura nr..X. din data de 31.12.2006 reprezentând "formare personal în exercițiul 2006 la biroul din .X.", această sumă fiind înregistrată de .X. în perioada octombrie 2008 - decembrie 2009; .X. lei reprezentând o parte din amortizarea aferentă facturii nr. .X. din data de 13.05.2008 reprezentând "formare personal în exercițiul 2007 la biroul din .X.", o parte din această suma, respectiv .X. lei, a fost înregistrată de .X. în luna decembrie 2009, retroactiv pentru o perioadă de X luni, iar restul sumei de .X. lei în perioada ianuarie 2010 - iunie 2010; .X. lei reprezentând o parte din amortizarea aferentă facturii nr..X. din data de 31.12.2008 reprezentând "formare personal în exercițiul 2008 la biroul din .X.", această sumă fiind înregistrată de .X. în perioada ianuarie 2010 - iunie 2010.

A învederat reclamanta că, cheltuiala în cuantum de .X. lei, aferentă serviciilor de formare profesională a personalului, îndeplinește condițiile de deductibilitate.

Astfel, pentru cheltuielile de .X. lei aferente formării profesionale a angajaților .X. sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de Codul fiscal și Normele sale de aplicare, după cum urmează:

- cheltuielile cu formarea profesională a personalului, aferente serviciilor prestate și facturare de .X. îndeplinesc condițiile de deductibilitate menționate la pct. 1 și 2 evocate mai sus, aspect necontestat;

- cheltuielile înregistrate de Societate cu serviciile de formare profesională prestate de .X. SPA sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și sunt necesare pentru desfășurarea corespunzătoare a activității societății reclamante. Astfel, în cadrul prestării serviciilor de formare profesională, personalul .X. a împărtășit din experiența și cunoștințele, pe care aceștia le dețineau, angajaților .X., pentru ca, la rândul lor, aceștia să fie capabili să execute ei înșiși, la standardele impuse de .X. și clientela acestora,

canapelele și fotoliile ce sunt comercializate de .X. și generează venituri impozabile la nivelul societății reclamante.

Pe de altă parte, necesitatea prestării unor servicii trebuie apreciată prin prisma principiului libertății de gestiune, care permite contribuabilului să angajeze toate cheltuielile pe care le consideră necesare afacerii sale. Astfel, îndeplinirea condiției de deductibilitate referitoare la necesitatea efectuării cheltuielilor cu serviciile de formare profesională rezultă fără echivoc din însăși natura activităților efectuate de .X. în beneficiul societății reclamante, care este în acord cu specificul activității desfășurate de aceasta.

De asemenea, cheltuielile cu serviciile prestate de .X. îndeplinesc condiția cerută de lege de a fi efectuate în baza unui contract.

Pe de altă parte, prestarea efectivă a serviciilor de către .X. poate fi dovedită prin intermediul documentelor justificative deținute de societatea reclamantă, întrucât cheltuielile cu amortizarea în valoare de .X. lei sunt aferente celor trei facturi emise de .X. care reprezintă contravaloarea serviciilor de formare profesională prestate în anii 2006, 2007 și 2008, documentele justificative demonstrând faptul că în toți acești ani, personalul .X. a prestat servicii de formare profesională a angajaților .X..

Aceste documente justificative sunt reprezentate de facturi emise de .X. pentru serviciile de formare profesională însoțite de anexe, ce menționează personalul italian ce a prestat servicii de formare profesională în beneficiul .X.; documente emise de către organismul privind inspecția muncii din Italia care atestă persoanele angajate ale .X. care ce au fost detașate în România pentru prestarea de servicii de formare profesională în beneficiul angajaților .X. și durata șederii fiecăreia din aceste persoane în România în perioada 01.10.2008 - 30.06.2010; facturi de transport și bilete de avion aferente călătoriilor în România pentru fiecare din angajații .X. care a fost detașat în România să presteze servicii de formare profesională pentru .X.; registre trimestriale de prezență în care se precizează numele angajaților .X. din diverse sectoare de activitate care au beneficiat de formare profesională precum și numele personalul .X.

care a realizat formarea profesională a angajaților .X.; centralizator cu fișele fiscale ale angajaților depuse la ANAF în perioada 2006-2008 care atestă faptul că persoanele care au beneficiat de formare profesională, au fost angajați ai .X. în aceste perioade; procese verbale semestriale în care sunt prezentate aspectele tehnice explicate de personalul .X. în cadrul cursurilor de formare profesională; manual privind procedurile și instrucțiunile de lucru pentru producerea de canapele și fotolii, ce servește ca suport de curs pentru instruirea/formarea practică a angajaților .X.; fluturași de salariu pentru personalul .X. care atestă modalitatea de calcul a sumelor facturate către .X., respectiv alocarea costurilor cu salariile persoanelor detașate în România, pe perioada detașării.

Din contractul de furnizare încheiat între .X. și .X. reiese faptul că natura instruirii/formării realizate de .X. pentru angajații .X. nu a avut ca scop obținerea de către angajații .X. a unor calificări/atestare profesionale, aceștia deținând deja aceste calificări, ci instruirea angajaților .X. pentru ca aceștia să poată să fabrice efectiv canapele și fotolii pentru .X., conform specificațiilor tehnice și standardelor de calitate impuse de .X. și de clientela acestora.

În aceste condiții, este evident faptul că .X. nu avea obligația să obțină de la .X. și ulterior să prezinte organelor fiscale autorizațiile invocate de organele fiscale eliberate de Ministerul Muncii și Solidarității Sociale și de Ministerul Educației și Cercetării.

Nu în ultimul rând, prin faptul că reclamanta a aplicat un tratament contabil eronat și a înregistrat sumele facturate de .X. drept imobilizări necorporale amortizabile pe o perioadă de 3 ani, .X. a ajuns să deducă în perioada acoperită prin Raportul de inspecție fiscală, respectiv 01.10.2008 - 30.06.2010, o cheltuială mai mică decât cea la care ar fi avut dreptul.

A mai menționat reclamanta că, în mod nelegal și netemeinic nu s-a recunoscut dreptul de deducere pentru cheltuielile în cuantum de .X. lei aferente prestărilor de servicii facturate de .X. Italia.

Astfel, în perioada 01.10.2008 - 30.06.2010 .X. a înregistrat cheltuieli cu prestări de servicii de .X. lei aferente facturilor emise de .X. Italia în baza contractului de antrepriză încheiat între cele două



societăți. Obiectul contractului acoperă o gamă largă de servicii, respectiv: "processe operative cu caracter executiv referitoare la aprovizionare, logistică, marketing, calitate, inclusiv activitățile de direcție, coordonare și planificare a fiecăruia din funcțiile menționate, extragerea și elaborarea datelor de contabilitate primară și complexă, cercetarea, selecția și formarea personalului angajat, consultanță legală și gestionarea contractelor, producția software, analiza și proiectarea noilor tehnologii ce pot fi introduse în procesele productive, controlul proceselor productiv industriale, gestionarea logisticii, gestionarea serviciilor de pază, servicii de curățenie".

În primul rând, a menționat reclamanta faptul că, contractul de antrepriză încheiat între .X. și .X. are natura unui contract-cadru.

În fiecare lună din perioada 01.10.2008 -30.06.2010 au fost prestate de .X. în beneficiul .X. doar o parte din numeroasele categorii de servicii din lista menționată în obiectul contractului, aceste servicii diferind de la o lună la alta.

Natura exactă a serviciilor prestate în fiecare lună rezultă din documentele justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor. Cheltuielile în cuantum de .X. lei aferente prestărilor de servicii facturate de .X. Italia, îndeplineau condițiile de deductibilitate prevăzute de lege.

.X. a prestat în beneficiul .X. servicii constând în principal, în servicii de proiectare și analiza producție și servicii de marketing și control de gestiune.

A menționat reclamanta că aceste servicii acoperă processe vitale, indispensabile pentru desfășurarea activității .X. și implicit pentru generarea de venituri impozabile din vânzarea producției.

De asemenea, cheltuielile cu serviciile prestate de .X. îndeplinesc condiția cerută de lege de a fi efectuate în baza unui contract.

În raportul de inspecție fiscală și în decizia de soluționare a contestației se menționează faptul că pentru același tip de servicii cu cele prestate de .X. "a fost încheiat contractul de consultanță nr. X/16.06.2007, în vigoare pentru anii 2008 și 2010 între S.C. .X. SRL și S.C. .X. SRL X".

Or, astfel cum rezultă din documentele deținute de reclamantă, rezultă că serviciile prestate de .X. în perioada 01.10.2008 - 30.06.2010 nu au coincis cu serviciile prestate de S.C. .X. SRL X.

În ceea ce privește cheltuielile de .X. lei cu chiriile apartamentelor de serviciu folosite de angajații .X., a precizat reclamanta că, în perioada 01.10.2008 - 30.06.2010, aceasta a dedus cheltuieli cu chiria unor apartamente închiriate de la diverse persoane fizice în sumă de .X. lei.

Apartamentele, închiriate în perioada 01.10.2008 - 30.06.2010, au fost folosite de angajații .X. care au domiciliul în altă localitate decât sediul social al societății reclamante.

Referitor la cheltuielile de .X. lei aferente provizioanelor constituite pentru clienți incerți, a arătat reclamanta că, în anul 2009, a considerat deductibilă fiscal suma de .X. lei, care a reprezentat valoarea unui provizion pentru X clienți incerți.

Organele fiscale au susținut în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de soluționare a contestației faptul că reclamanta nu avea dreptul să deducă suma de .X. lei, întrucât nu a îndeplinit condiția menționată la art. 22 alin. (1) lit. j) pct. 2 din Codul fiscal.

Această condiție pe care organele fiscale au susținut că .X. nu a îndeplinit-o se referă la deschiderea procedurii de faliment a debitorilor pentru care .X. a constituit provizion, pe baza hotărârilor judecătorești care trebuie să ateste această situație.

Având în vedere că societățile debitoare sunt străine, a considerat reclamanta că organele fiscale nu ar fi trebuit să se limiteze la sensul clasic al hotărârii de deschidere a procedurii insolvenței sau la hotărârea de trecere la faliment, specifice dreptului român, ci ar fi trebuit să analizeze îndeplinirea respectivei condiții prin raportarea la documentele emise de instanțele străine sau de alte autorități publice cu competențe în domeniu, care atestă faptul că societățile respective se confruntă cu dificultăți financiare și s-a demarat în cadrul acestora proceduri echivalente cu procedura de trecere la faliment/ lichidare prevăzută de legea română.

### *1.2. Întâmpinările formulate în cauză*

Prin întâmpinarea depusă la data de 7.11.2012, pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a solicitat respingerea acțiunii ca nefondată și menținerea actelor administrative atacate ca legale și temeinice.

Prin întâmpinarea depusă la data de 9.11.2012, pârâta Direcția Finanțelor Publice a Județului .X. a solicitat respingerea acțiunii în contencios administrativ ca nefondată, cu consecința menținerii actelor administrative fiscale atacate ca fiind legale și temeinice.

### *1.3. Sentința și considerentele primei instanțe*

Prin Sentința .X./ 66.03.2013, Curtea de Apel .X. 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 Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Finanțelor Publice a Județului .X., ca neîntemeiată.

Pentru a pronunța această sentință instanța de fond a reținut că în ceea ce privește critica referitoare la faptul că organul fiscal a considerat nedeductibile cheltuielile în cuantum de .X. lei aferente școlarizării personalului .X. de către .X. SPA Italia, Curtea reține că reclamanta a încheiat la 20.12.2005 un contract cu .X. SPA Italia intitulat „Contract de furnizare” în cadrul căruia, doar unul dintre cele 16 capitole (pct. 3), se referă la formarea personalului ca activitate conexă altor activități care constituie obiectul principal al contractului.

Este evident că nu este vorba de un contract de prestări servicii în sensul legii fiscale, acesta neprevăzând toate datele impuse de Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal în forma în vigoare la data încheierii contractului.

În speță, Contractul de furnizare din 2005 nu cuprinde integral datele necesare, ci doar clauze generale.

Se reține și faptul că reclamanta nu a prezentat organului de inspecție fiscală documente din care să rezulte locul de desfășurare a pregătirii, perioada de pregătire, lista cu salariații participanți la pregătirea profesională, înscrieri din care să rezulte că prestația a fost necesară și efectivă, lista anexată facturii nr. .X. din 13.05.2008

fiind redactată în limba italiană și neconținând elemente de legătură cu societatea reclamantă în temeiul unei relații contractuale așa cum prevede legea.

De altfel, reclamanta însăși recunoaște că nu a considerat și nu a înregistrat sumele facturate de .X. prin facturile din 31.12.2006, 13.05.2008 și 31.12.2008 ca fiind aferente unor prestări de servicii, ci ca imobilizări necorporale, prin contul 205 „concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi similare”, astfel că reclamanta nu poate invoca deductibilitatea acestor cheltuieli în temeiul art. 21 alin. 4 lit.m) Cod fiscal și pct. 48 din Norme care se referă expres la prestările de servicii.

Sub aspectul nerecunoașterii dreptului de deducere pentru cheltuielile în cuantum de .X. lei aferente prestărilor de servicii facturate de .X. Italia, Curtea a reținut că, între această societate și societatea reclamantă, s-a încheiat în luna iunie 2008 un contract de antrepriză de servicii în legătură cu care au fost emise facturi în valoarea menționată, contractul și documentațiile fiind prezentate organului fiscal în limba italiană, netraduse, aspect recunoscut de reclamantă și prin acțiune, astfel că nu s-a putut verifica necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate și nici efectivitatea prestării serviciilor, culpa aparținând în exclusivitate reclamantei, astfel că soluția organului de inspecție fiscală de neadmitere la deducere a acestor cheltuieli este justificată legal.

În ceea ce privește cheltuielile de 421018 lei cu chiriile apartamentelor de serviciu folosite de angajații .X., prima instanță a apreciat că acestea sunt nedeductibile, întrucât în contractele de închiriere a menționat că obiectul acestora îl constituie folosirea lor temporară ca locuință de către S.C. .X. SRL. Numai din explicațiile verbale ale administratorului societății a rezultat că apartamentele ar fi fost folosite ca locuințe de serviciu pentru angajații care au domiciliul în altă localitate sau de către asociații societății pentru a se caza în timpul șederii în România.

Reclamanta nu a prezentat inspecției lista persoanelor care ar fi beneficiat constant de folosința gratuită a apartamentelor cu titlu de locuințe de serviciu și nici alte documente justificative, cum ar fi vize

de reședință ale acestora sau acte adiționale la contractul de muncă sau contracte de subînchiriere ori comodat care să facă vreo legătură între salariați și aceste apartamente.

În plus, cheltuielile făcute pentru asigurarea cazării asociaților nu sunt deductibile conform art.21 alin.4 lit.e) Cod fiscal și pct. 43 lit.c) din Norme.

Referitor la cheltuielile cu provizioane în sumă de .X. lei constituite de societatea reclamantă pentru clienții incerti, Curtea reține că reclamanta nu a făcut dovada contrară situației reținute de inspecția fiscală, în sensul că, pentru cei 10 clienți incerti a căror listă a fost prezentată inspecției, nu au fost prezentate documente justificative (6 clienți), s-au prezentat acte netraduse și al căror conținut nu a putut fi verificat (3 clienți), s-au prezentat acte neconcludente (1 client).

Ori, potrivit art.22 lit.j) Cod fiscal, contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai dacă provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit.d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007; creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație; nu sunt garantate de altă persoană; sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului; au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

## **2. Instanța de recurs**

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta S.C. .X. SRL.

### *2.1. Motivele de recurs*

În cadrul motivelor de recurs, s-a susținut că sentința este nemotivată, că s-a cercetat insuficient fondul cauzei, astfel că s-a stabilit incorect situația de fapt, că greșit au fost respinse probe care erau esențiale pentru soluționarea cauzei.

S-a motivat să lipsa traducerilor unor acte nu constituia motiv de respingere a acțiunii, că instanța trebuia să pună în vedere reclamantei să prezinte traducerile, că nu există nicio dispoziție normativă care să interzică probele noi în cursul judecății.

Recurenta a susținut că instanța de fond a confundat noțiunile de documente justificative în plan fiscal și documente care atestă caracterul efectiv al prestării serviciilor.

S-a menționat că prevederile legale au fost aplicate excesiv de formalist, contrar situației fiscale de fapt, deoarece cheltuielile le-a efectuat în scopul obținerii de venituri, motiv pentru care avea drept de deducere, că s-a încălcat principiul proporționalității.

A precizat recurenta că și în cazul unei înregistrări contabile eronate nu se poate pierde dreptul de deducere, deoarece cheltuielile s-au efectuat în scopul desfășurării corespunzătoare a activității societății.

Recurenta a menționat că a efectuat cheltuieli în baza unor contracte de prestări servicii, că serviciile prestate de .X. nu au coincis cu cele prestate de .X. SRL.

Cu privire la cheltuielile cu chiria s-a arătat că acestea sunt deductibile, spațiile închiriate fiind folosite de angajații care au domiciliul în altă localitate, astfel cum rezultă din lista persoanelor care au folosit apartamentele închiriate.

Referitor la cheltuielile cu provizioanele constituite pentru clienți incerți s-a precizat că trebuia să se verifice documentele instanțelor străine care atestă că pentru aceste societăți s-au demarat proceduri echivalente cu procedura de faliment din legea română.

## *2.2. Întâmpinarea formulată*

Prin întâmpinare, s-a solicitat respingerea recursului, cu precizarea că în contractele de furnizare din 2005 nu sunt cuprinse integral datele necesare, că nu au fost prezentate actele traduse.

## *2.3. Analiza motivelor de recurs*

Înalta Curte, examinând motivele de recurs, sentința primei instanțe, situația de fapt și legislația aplicabilă, constată că recursul este fondat, potrivit considerentelor ce se vor expune în continuare.

Urmare a unei inspecții fiscale s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare compuse din .X. lei impozit pe profit și .X. lei accesorii.

Aceste sume au fost stabilite prin excluderea unor cheltuieli efectuate de societate de la cheltuielile deductibile.

Prima instanță a considerat că actele fiscale sunt legale, pentru motivele expuse în sentință, între altele s-a avut în vedere că nu au fost depuse *actele doveditoare* pentru prestațiile primite, *traduse*.

Trebuie precizat că la termenul din 14.11.2012, s-au depus 4 volume de documente, însoțite de opis.

Instanța de fond a considerat că o parte din înscrisuri nu pot fi analizate pentru a justifica caracterul deductibil al unor cheltuieli, pentru că sunt în limba italiană.

Înalta Curte apreciază că, cel puțin sub acest aspect, soluția este eronată pentru că instanța trebuia să pună în vedere reclamantei să depună actele traduse în limba română, cu atât mai mult cu cât s-a susținut că aceste acte atestă realitatea prestării serviciilor contractate.

Cu privire la raporturile contractuale cu S.C. .X., s-a arătat că nu au fost îndeplinite cumulativ prevederile pctt.48 din HG nr.44/ 2004.

Împrejurarea că în contractul de furnizare încheiat cu .X. sunt trecute numai clauze generale, nu poate conduce prin sine însăși la premisa că acele servicii nu au fost prestate.

De asemenea, faptul că sumele aferente acestui contract au fost înregistrate ca immobilizări necorporale nu produce consecințe fiscale pentru că determinantă este operațiunea reală și nu înregistrarea contabilă, care poate fi corectată.

Pentru cheltuielile efectuate în cadrul contractului cu .X. s-a considerat că lipsa actelor traduse este de natură a conduce la justificarea soluției adoptate de organul fiscal.

Având în vedere că instanța de fond nu a pus în vedere reclamantei să depună actele traduse în limba română și astfel a considerat acele acte inexistente, urmează ca sentința să fie casată cu trimitere la prima instanță, pentru a se avea în vedere la soluționarea cauzei actele traduse depuse la instanța de recurs.

De asemenea, se vor avea în vedere toate actele care atestă realitatea prestărilor de servicii.

Prima instanță va dispune, eventual și efectuarea unei expertize care să verifice starea de fapt existentă în cauză.

În ceea ce privește sumele aferente contractului de închiriere, instanța de fond va trebui să analizeze starea de fapt prin raportare la prevederile art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, care permite deducerea cheltuielilor efectuate pentru cazarea personalului și a administratorilor sau a persoanelor fizice asimilate.

Sub acest aspect va trebui să se aibă în vedere și pct.27 din HG nr.44/2004.

Cu privire la provizioanele constituite se vor avea în vedere actele depuse de reclamantă, dacă sunt de natură a justifica deducerea provizioanelor, urmând a se face și proba dreptului străin.

Înalta Curte precizează că depunerea actelor în limba italiană pentru o firmă persoana juridică română este o evidentă eroare, însă această eroare nu poate afecta substanța drepturilor unui contribuabil.

Remediul erorii săvârșite în primă instanță este acela al casării cu trimitere, pentru a se depune probatoriile în limba română și în raport de actele prezentate se va verifica existența condițiilor prevăzute de art.21 și 22 din Codul fiscal și HG nr.44/2004, pentru deductibilitatea cheltuielilor.

În consecință, având în vedere prevederile art.312 Cod procedura civilă, urmează ca recursul să fie admis, casată sentința recurată și trimisă cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

DECIDE:

Admite recursul declarat de reclamanta S.C. .X. SRL împotriva Sentinței nr. 930 din 6 martie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Casează sentința recurată. Trimite cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

Irevocabilă.



Pronunțată în ședință publică, astăzi 3 februarie 2015.

XXXX