

ROMANIA

CURTEA DE APEL IAȘI
SECTIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA/CA

Completul compus din:

presedintă - -----
JudecătOr -----
Judecatot - -----
•Grefier -.....

Pe rol pronuntarea asupra cauzei de contencios administrativ și fiscal privind pe recurenta Direcția Generală a Finanțelor Publice -----, cu sediul in -----, str., nr...., județul -----, in contradictoriu cu intimata SC ----- SA B, având ca obiect contestatie act administrativ fiscal, recurs impotriva sentinței nr... din a... Tribunalului

La apelul nominal făcut in ședința publică, sunt lipsă reprezentantii părților.

Procedura este legal indeplinită.

Se referă de către grefier , că dezbaterile au avut loc In ședința publică de la 21 iunie 2010, fiind consemnate în incheierea de ședință de la acea dată, și că, din lipsă de timp pentru deliberare, s-a dispus amânarea pronuțării pentru astăzi 28 iunie 2010.

După deliberate,

CURTEA DE APEL,

Asupra recursului de față:

Prin sentința nr.../CA din 1 martie 2010, Tribunalul ..., a admis actiunea formulată de reclamanta SC ... "...." S.A B, In contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice ----- dispunând anularéa, in parte, a deciziei nr..... din 10.06.2009 c1 a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată n/31.03.2009, dat numai in ceea ce privește obligarea reclamantei la plata sumei de "s" lei, reprezentând impozit pe profit, și a sumei de "s1" lei, reprezentând majorări de Intârziere, exonerând reclamanta de plata acestor sume și luând act de faptul că aceasta nu solicită cheltuieli de judecată.

Pentru a se pronunța astfel, prima instanța a retinut că, prin decizia de impunere nr. din 31.03.2009, în sarcina reclamantei s-a stabilit o obligație fiscală in sumă de "SP" lei și majorări de intârziere în sumă de "M" lei, ca urmare a efectuării unor cheltuieli ocazionate de modernizarea hotelului anat in patrimoniu acesteia, că împotriva acestei decizii s-a formulat contestatie și că ea a fost solutionată prin decizia nr ... din 10 iunie 2009, in sensul respingerii ca neîntemeiată a contestației pe suma de "SC" și ca inadmisibilă în ceea ce privește esalorarea la plată.

Retinând că, prin raportul intocmit de expertul N. E., s-a stabilit ca lucrările executate la activul(hotel), apaținând reclamantei, au constat in înlocuirea tamplariei, placarea perților existenți și înlocuirea pieselor uzate, la instalatiile sanitare și tennice, și că prin aceste lucrări nu s-a extins suprafața construită și nici nu s-au făcut alte compartimentări, acestea având ca efect restabilirea stării inițiale a clădirii, precum și faptul că respectivele cheltuieli s-au efectuat in baza contractelor încheiate cu diversi furnizori, prima instanță, constatând că, in cuprinsul expertizei, se precizează că cheltuielile cu reparațiile, in suma de "R" lei, se incadreaza în prevederile Ordinului nr. 1752/2005, fiind deductibile fiscal în anul 2004, a considerat că respectivele cheltuieli nu pot fi asimilate mijloacelor fixe, întrucât nu îmbunătățesc efectiv performanțele bunului, față de parametrii initiali, că nici nu au asigurat obținerea de venituri suplimentare, in condițiile in care același expert a precizat că lucrările de reparatii din 2004 nu au determinat o creștere a gradului de confort, care să conducă la obținerea de venituri suplimentare prin majorarea tarifelor de cazare, considerente pentru care acțiunea a fost

admisă.

Împotriva acestei sentințe a introdus recurs parâta Direcția Generală a Finanțelor Publice ---, care critică hotărârea primei instanțe pe motiv că nu s-a observat că lucrările efectuate au avut ca scop tocmai îmbunătățirea performanțelor mijlocului fix și nu readucerea acestora la parametrii inițiali, că urmare acestor lucrări hotelul a primit clasificatia 3 stele, că pentru a se încadra în această clasificatie numărul locurilor de cazare s-a redus de la 130 la 114 și că toate aceste modificări erau obligatorii pentru obtinerea clasificatiei de 3 stele și nu pentru cea de 2 stele.

Intimata SC ----- ----SA B., prin întâmpinare, a solicitat respingerea recursului pe motiv că lucrările efectuate nu au dus la sporirea gradului de confort, că toate lucrările au fost executate pe bază de contract, fara a conduce la realizarea de venituri suplimentare sau la îmbunătățirea efectivă a performanțelor mijlocului fix și că schimbarea clasificatiei hotelului, în anul 2008, s-a facut pentru alte criterii decât pentru lucrările de aducere la parametrii de functionare normală a clădirii.

Din examinarea actelor și lucrurilor dosarului, prin prisma motivelor de recurs și a dispozitiilor legale aplicabile, Curtea constată că societatea comercială reclamantă a făcut obiectul unei inspecții fiscale generale, verificare ce a fost finalizată prin raportul încheiat la data de 31 martie 2009, act prin care au fost constatate modificări ale bazei de impunere a impozitului pe profit, însumând lei, reprezentând diferite între impozitul pe profit declarat și cel înregistrat de catre agentul economic, diferite provenind din cheltuielile efectuate de SC ----- ---- SA B, în perioada 01.01.2004-31.12.2004, "înregistrate în conturi de cheltuieli deductibile, cheltuieli ocazionatcede modernizarea hotelului pe care îl are în dotare".

În raport de aceste constatări, prima instanța era obligată să stabilească cu acuratete dacă lucrările efectuate de reclamantă au condus sau nu la îmbunătățirea reală a parametrilor tehnici inițiali ai clădirii și, implicit, la îmbunătățirea performanțelor mijlocului fix(hotel), la sporirea gradului de confort și ambient, și dacă, în raport de această stare de lucruri, în spetă erau sau nu aplicabile prevederile pct.7 lit.d) din H.G. nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994.

Curtea apreciază că, în mod greșit, prima instanța a lăsat în sarcina expertului contabil rezolvarea problemei de drept menționată, având în vedere că, pe de o parte, acesta nu avea calificarea necesară pentru a stabili dacă lucrările executate pentru reclamantă sunt lucrări de reparatii, cum pretinde cel verificat, sau lucrări de îmbunătățire a performanțelor mijlocul fix, cum sustine organul fiscal, iar, pe de altă parte, pentru că prin canalizarea concluziilor spre chestiuni lipsite de relevanță juridică în prezenta cauză, precum sînt cele referitoare la faptul că nu s-a extins suprafața construită, că nu au fost făcute compartimentări noi sau că nu s-au modificat tarifele stabilite anterior, nu se face altceva decât să se distragă atenția de la adevăratul scop și finalitatea lucrărilor executate la mijlocul fix, ignorându-se până și semnificatia și înțelesul contractelor încheiate în acest scop de către SC ----- ---- SA B.

Ori, din această perspectiva Curtea constata că, din continutul celor cinci contracte încheiate de reclamantă, în anul 2004, pentru finalizarea cărora au fost angajate cheltuieli însumând cca. 50.000 euro, rezultă fara echivoc că ele vizau "reabilitarea centralei termice și autorizare"(contractul nr. ../7.06.2004), "execuția, transportul și montajul tamplăriei din PVC cu geam termopan" (contractele nr. .../10.06.2006, nr.---/21.07.2004 și nr.--/20.09.2004), precum și "amenajări interioare și exterioare, constand în gletuit tavane și placări cu ghips carton pe schelet metalic(contractul nr.../1 .11.2004) probă care să susțină afirmatia că finalitatea tuturor acestor conventii era aceea de a se "restabili starea tehnică inițială a clădirii", cum sustine expertul contabil, ale cărui concluzii instanță le-a preluat în bloc, fără a realiza propria sa evaluare.

Chiar dacă expertul ar fi avut și cunoștințe tehnice necesare, este ,împotriva oricărei logici elementare să sustii că lucrări de reabilitare a centralei termice a hotelului și de ,,autorizare" a acesteia, de înlocuire a tamplăriei vechi cu "tâmplărie din PVC cu geam termopan și executarea de amenajări interioare prin "placare cu ghips carton pe schelet mctalic" nu au

adus nici un fel de modificări construcției, cel puțin în ceea ce privește regimul termic și fonic al imobilului, dacă se are în vedere: că aceste tehnologii nu au fost utilizate în România, în anul 1967, când hotelul respectiv a fost ridicat în municipiul B., în baza proiectului nr.../1967, realizat de D.S.A.P.C. I... (conform actului aflat la fila 123 dosar fond).

Din moment ce însăși reclamanta a acceptat ca în contractul nr. --- din 7 iunie 2004 să se menționeze că acesta vizează "reabilitarea centralei termice și autorizare", nu există nici un suport probator pentru a se trage concluzia că reclamanta a executat simple lucrări de reparații și că acestea nu au făcut decât să readucă bunul la starea lui inițială, în condițiile în care, în cuprinsul prescripțiilor privind instalarea, utilizarea sau întreținerea produselor marca SUKI, se menționează în mod explicit că, prin montajul tamplăriei din PVC cu geam termopan, "se recomandă un alt regim de aerisire a încăperilor", "datonită înaltului grad de etanșeitate a produselor", neputându-se pune, chiar și de un nespecialist, semnul egalității între performanțele materialelor utilizate în anul 1967 și materialele și tehnologiile utilizate în construcții după anul 1990, cel puțin în ceea ce privește asigurarea confortului termic și fonic al spațiilor de locuit prevăzute cu aceste dotări.

Preluând, fără o analiză critică și fără o cercetare exhaustivă a probatoriului administrat concluziile exprimate de expertul contabil într-o materie care îi era străină, prima instanță a ignorat semnificația dispozițiilor Legii nr.15/1994 și ale H.G. nr.909/1997, care se referă nu doar la obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijlocul fix în starea lui inițială sau la o îmbunătățire a performanțelor mijlocului fix, dar și la faptul că prin aceste investiții (cifrat în cauză la cca.50.000 euro) se asigură o majorare a duratei de utilizare a imobilului cu până la 10%.

Ori, prin schimbarea tamplăriei metalice vechi, prin reabilitarea centralei termice și prin autorizarea ei, precum și prin îmbunătățirea regimului fonic și termic al încăperilor, ca urmare a plăcerii acestora cu gips carton pe suport metalic, nu numai că s-a realizat o creștere a valorii mijlocului fix, a gradului de confort termic și fonic al imobilului, dar și o majorare a duratei normale de utilizare a bunului, fapt ce face ca bucrările respective să nu mai poată fi încadrate în categoria de cheltuieli de întreținere curentă, cum în mod eronat a apreciat instanța de fond, ci în categoria investițiilor efectuate la mijlocul fix, fapt ce atragea după sine aplicarea de drept regimului pentru capitalul imobilizat, reglementat prin Legea nr. 15/1994.

Chiar dacă construcția deținută de reclamantă nu poate fi încadrată, în mod formal, în categoria blocurilor de locuințe - condominii, prima instanță nu putea ignora semnificația prevederilor O.U.G. nr. 174/2002 (în vigoare la data emiterii actului contestat), act normativ prin care se instituie măsuri speciale pentru reabilitarea termică a imobilelor (locuințe) realizate în perioada 1950-1990, în vederea creșterii performanței energetice a acestora, prin reducerea consumurilor și a pierderilor energetice, și care enumera, la art.3, printre măsurile speciale pentru reabilitarea termică izolarea termică a peretilor, înlocuirea ferestrelor și a ușilor închiderea balcoanelor cu tamplărie performantă energetic.

În raport de aceste constatări, Curtea, apreciind că soluția adoptată de prima instanță este rezultatul unei incomplete și deficitare aprecieri a probelor, fapt ce a condus la o greșită aplicare a legii, în temeiul art.312 Cod de procedură civilă, va admite recursul formulat de pârâtă, în sensul modificării în parte a hotărârii atacate.

În fond, având în vedere că însăși legiuitorul, prin O.U.G. nr.174/2002, a caracterizat măsurile de izolare termică a peretilor, de înlocuire a ferestrelor cu tamplărie performantă energetică și de modernizare a centralelor termice ca având drept scop "creșterea eficienței energetice a clădirii, prin reducerea consumurilor și a pierderilor energetice", că, prin realizarea lucrărilor menționate nu se putea reduce în nici un caz hotelul la starea sa inițială, din anul dării în exploatare (1967), întrucât, în anul 2004, s-au folosit alte tehnologii și materiale performante din punct de vedere energetic, ce nu puteau fi utilizate la momentul edificării construcției, că prin aceste investiții s-au îmbunătățit în mod efectiv performanțele mijlocului fix față de parametri funcționali inițiali, că a crescut atât valoarea acestuia, cât și durata normală de utilizare a bunului, că investiția efectuată trebuia recuperată pe calea amortizării și nu prin trecerea sumelor direct pe cheltuieli și că, prin acest

procedeu, a fost diminuat nivelul profitului obținut în anul 2004 și implicit vaboarea impozitului pe profit, Curtea constată că în mod justificat organul fiscal a reținut că au fost încălcate prevederile art.24 Cod fiscal drept pentru care, în temeiul art. 18 din Legea nr.554/2004, va respinge acțiunea reclamantei, constatând că actele administrativ fiscale atacate sunt temeinice și legale.

Pe de altă parte, Curtea nu poate trece peste faptul că, prin modul în care a fost formulată acțiunea, la data investirii Tribunalului ----, aceasta nu satisfăcea dispozițiile imperative ale art. 218 alin 2 din Codul de procedura fiscală, potrivit cărora doar decizia emisă în soluționare contestatției poate fi atacată, de către cel interesat la instanța de contencios administrativ competentă, în condițiile legiuitorului.

Cum, la data sesizării instanței (11 iunie 2009), reclamantei nu-i fusese încă comunicată decizia nr din 10 iunie 2009, acest fapt intervenind abia la data de 17 iunie 2009 (conform dovezii aflate la fila 60 dosar fond), cererea de anulare, în parte, a deciziei de impunere din 31 martie 2009 trebuia considerată prematură și respinsă ca atare, controlul de legalitate al actelor administrative-fiscale premergătoare momentului enunțării deciziei nr ... din 10 iunie 2009 putându-se realiza doar odată cu cererea de anulare a deciziei de soluționare a contestatției și niciun caz separat de aceasta, astfel c, și sub aspect procedural, acțiunea reclamantei trebuie respinsă.

PENTRU ACESTE MOTIVE,
IN NUMELE LEGII
DECIDE;

Admite recursul introdus de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului ----, cu sediul înimpotriva sentinței nr .../CA dm 1 martie 2010, pronunțată de Tribunalul ..., sentință pe care o modifica în parte.

În fond, respinge acțiunea în anulare introdusă de reclamanta SC "...."SA B. în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului

Mentine celelalte dispoziții ale sentinței recurate.
Irevocabolă.

Pronunțată în ședința publică de la 28 iunie 2010.

Președinte	Judecător	Judecător
ss nedescifrabil	ss nedescifrabil	ss nedescifrabil
Grefier,		
ss nedescifrabil		

Red.jud.TD/1.07.2010

Tehnored.gref.TN/2.07.2010

Jud: fond-.... .../Tribunalul ----