

DECIZIA CIVILA NR.

Sedinta publica din

PRESEDINTE :

Pe rol se afla pronuntarea asupra recursului formulat de parata Directia Generala a Finantelor Publice Arad, impotriva sentintei civile nr....., pronuntata de Tribunalul Arad in dosarul nr....., in contradictoriu cu reclamanta intimata SC X SRL Arad si cu intervenientii intimati Ministerului Economiei si Finantelor si Guvernul Romaniei, pentru contestatie act administrativ.

Procedura indeplinita.

Mersul dezbatelor si sustinerile partilor au fost consemnate in incheierea de sedinta din data de, care face parte integranta din prezenta decizie si potrivit careia pronuntarea a fost amanata pentru data de, -cand,

CURTEA

Deliberand asupra recursului de fata constata urmatoarele:

Prin sentinta civila nr....., pronuntata in dosarul nr....., Tribunalul Arad respinge exceptia inadmisibilitatii actiunii in contencios administrativ formulata de reclamanta X SRL impotriva Raportului de inspectie fiscala nr....., contestat pentru suma delei, invocata de parata Directia Generala a Finantelor Publice Arad, ca neintemeiata.

Respinge, ca nesustinuta de catre reclamanta, exceptia de ilegalitate a art.1 al.3 din H.G. nr. 830/2002 si ca inadmisibila cererea de interventie in interesul Guvernului Romaniei formulata de intervenientul in interes accesoriu, Ministerul Economiei si Finantelor Bucuresti.

Admite in parte contestatia reclamantei si anuleaza in parte, pentru suma de lei, raportul de inspectie fiscala mentionat, Decizia nr..... emisa de parata precum si Decizia de impunere nr..... a Activitatii de Control Fiscal Arad, contestate pentru suma delei si le mentine pentru impozitului pe profit suplimentar in cuantum de lei, dobanzi in suma de lei si penalitati de lei, total lei.

Obliga parata Directia Generala a Finantelor Publice la plata cheltuielilor de judecata partiale, in cuantum de lei.

in considerentele solutiei, tribunalul constata urmatoarele:

Prin actiunea in contencios administrativ inregistrata lasocietatea comerciala X SRL cu sediul in Arad,, a chemat in judecata Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Arad cu sediul in....., jud. Arad si a solicitat anulara partiala a Raportului de inspectie fiscala nr....., pentru suma delei reprezentand impozit pe profit suplimentar si datorii accesorii, a Deciziei nr..... a paratei in privinta dispozitiei de respingere a contestatiei formulata impotriva raportului de inspectie fiscala mai sus aratat, privind aceeasi suma, precum si a Deciziei de impunere nr..... a Activitatii de Control Fiscal Arad, prin care reclamanta a fost obligata la suma delei reprezentand impozit pe profit suplimentar, majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere.

Reclamanta a solicitat si obligarea paratei la plata cheltuielilor de judecata.

In motivarea actiunii a aratat ca activitatea sa financiara si contabila a fost controlata de Activitatea de Control Fiscal Arad pentru perioada 1 ianuarie 2002 - 30 septembrie 2005, Raportul de inspectie fiscala nr.dinconchizand ca reclamanta datoreaza impozite suplimentare si obligatii accesorii aferente in cuantum total delei. Din aceasta suma reclamanta a recunoscut ca fiind datorata suma delei, dar a considerat nelegala obligatia sa de plata pentru lei reprezentand impozit pe profit suplimentar in cuantum de lei, majorari de lei, dobanzi de lei si penalitati de lei.

Motivarea reclamantei este ca suma reprezentand impozit pe profit suplimentar nu este datorata intrucat trebuie dedusa din baza de impozitare ca urmare faptului ca si-a constituit in mod legal provizioane pentru garantii de buna executie acordate clientilor, care la sfarsitul perioadei de raspundere pentru garantii devin venituri certe si se impoziteaza potrivit legii.

Prin intampinare, parata a invocat exceptia inadmisibilitatii actiunii pentru capatul de cerere privind raportul de inspectie fiscala intrucat acesta nu produce consecinte directe pentru reclamanta, actul administrativ de stabilire a platii creantelor fiscale stabilite in urma controlului fiind decizia de impunere.

In cursul anului 1998, reclamanta a incheiat un contract comercial pentru executarea si livrarea a bucati troleibuze care au fost esalonate pentru livrare pe o perioada de 4 ani, pana la 31 decembrie 2002.

Reclamanta si-a luat obligatia legala si contractuala de a garanta calitatea, materialele utilizate si fabricarea pentru un termen de garantie de 2 ani ce incepe sa curga din momentul punerii in functiune a fiecarui troleibuz.

De asemenea, s-a obligat sa constituie o garantie de buna executie de 5% din valoarea contractului, iar beneficiarul s-a obligat sa depuna garantia pe numele executantului, intr-un cont de dobanzi. S-a hotarat ca garantia sa se restituie dupa expirarea perioadei de garantie a troleibuzelor, astfel ca reclamanta a inregistrat in perioada 1 ianuarie 2002 – 31 decembrie 2004, perioada in care a livrat troleibuzele si s-au jmplinit termenele de garantie pentru acestea, cheltuieli cu provizioanele de buna executie acordate beneficiarului intr-un sold final de RoI, pentru 2002 si RoI pentru 2003, iar soldul initial a fost pentru anul 2002 -

..... Rol, pentru 2003 -Rol, iar pentru anul 2004 Rol.

- Cheltuielile deductibile fiscal in anul 2002 ale de Rol.

- In decembrie 2003, reclamanta a inregistrat la venituri
Rol, reprezentand 5% pentru primele ... troleibuze, in perioada 1999-
2000 si care au iesit din garantie. -

In decembrie 2003 reclamanta a inregistrat la venituri suma totala de
..... Rol, iar in decembrie 2004, cu acelasi titlu, suma de,
garantie pentru ultimele troleibuze iesite din garantie, la doi ani de la
punerea in functiune, conform contractului.

Pentru toate aceste venituri amanate de reclamanta pentru plata
impozitului pe profit, pe perioada de garantie, prin raportul de inspectie
fiscala s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar deRon, cu
majorarile, dobanzile si penalitatile aferente, rezultand totalul delei noi.
Din aceasta suma reclamanta a contestat doar impozitul pe profit delei
precum si obligatii accesorii pana la cuantumul total al sumei delei noi.

Prin concluziile finale ale raportului de expertiza, s-a stabilit ca
reclamanta datoreaza un impozit pe profit suplimentar in cuantum de
..... lei noi, dobanzi in valoare de Ron si penalitati in cuantum de Ron,
in total suma de lei noi.

La baza acestei concluzii, instanta retine justificarile oferite de
expertiza contabila, dupa cum urmeaza: provizioanele pentru garantie de
buna executie, acordate clientilor conform clauzelor contractuale, in limita
cheltuielilor prevazute pentru efectuarea remedierilor in perioada de garantie
au efectul diminuarii impozitului pe profit intr-o anumita perioada, dar in
exercitiile viitoare, regularizarea asigura eliminarea acestei diminuari.
Procedura este impusa de diferentele temporare ce apar ca urmare
decalajului in timp intre momentul inregistrarii cheltuielii asupra rezultatului,
provizioanele pentru garantii de buna executie diminuand valoarea contabila
fata de valoarea fiscala.

Neconcordanta dintre rezultatul contabil si cel fiscal impune
contabilizarea distincta a impozitului pe profit aferent diferentelor temporare.

Ca urmare provizioanele sunt cheltuieli cu caracter reversibil, in
scopul acoperirii unei pierderi care este incerta atat cu privire la dimensiune
cat si cu privire la scadenta .

In acest scop provizioanele au rostul finantarii deprecierei reversibile a
unor cheltuieli probabile la inchiderea unui exercitiu financiar urmasor.

Acestea au la baza principiul prudentei, respectiv al atenuarii
influentelor nefavorabile asupra rezultatelor financiare ale fumizorului ce
datoreaza garantii de buna executie. In acest scop provizioanele pentru
garantii se constituie numai cand sunt previzibile anumite cheltuieli si
poate fi estimata marimea lor precum si data preluarii, in scopul acoperirii
unor cheltuieli probabile in perioadele urmatoare .

Daca sunt efectuate cheltuielile de reparatii, atunci din provizioane.
se asigura plata acestora, iar sumele sunt asimilate datoriiilor ce urmeaza
a fi decontate in timpul mal multor exercitii financiare.

In cazul neefectuării unor cheltuieli in perioada de garantie ca si in
cazul efectuării acestora dar pana la data efectuării efective, din punct de

vedere financiar, provizioanele sunt cheltuieli neplatite, respectiv lichiditati, la dispozitia temporara a societatii, care in viitor se vor inregistra ca venituri si se vor impozita ca atare numai cand sunt certe.

Provizioanele afecteaza raporturile fiscale prin amanarea temporara sau definitive de la plata a unei parti din profit. Cum reclamanta nu a avut cheltuieli de remediere in perioada de garantie, amanarea platii impozitului pe profit pentru sumele constituite provizioane a fost numai temporara, fiind in integralitate un impozit amanat.

Reclamanta a respectat obligatia contabilizarii provizioanelor dand o imagine fidela conturilor anuale si respectand O.M.F. nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor Contabile Armonizate cu Directiva IV a C.E.E. si Standardele Internationale de Contabilitate. acestora.

Ca urmare, provizioanele in suma de lei considerate deductibile in perioada 1 ianuarie 2002-30 iunie 2002 in baza art. 1 lit.c din HG nr. 335/1998, au fost corect evidentiata. Aceste provizioane s-au constituit lunar pentru troleibuzele livrate in temeiul contractului in care cuantumul de constituire al provizionului a fost stabilit de parti la 5 % din valoarea contractului.

in perioada respectiva reclamanta nu a inregistrat cheltuieli cu remedierile pentru buna functionare a troleibuzelor si potrivit reglementarii din hotararea de guvern mentionata nu putea beneficia de deducerea din profitul impozabil la data de 30 iunie 2002 a sumei de Ron, intrucat in anul precedent nu efectuase cheltuieli cu remedierile in perioada de garantie, iar potrivit HG nr. 335/1995, in vigoare numai pana la 30 iunie 2002, provizioanele pentru cheltuielile cu remedierile in perioada de garantie, pentru anii ce urmau primului an contractual, nu puteau depasi nivelul cheltuielilor efective din exercitiul financiar trecut.

Acesta este motivul pentru care provizioanele constituite in perioada 1 ianuarie - 30 iunie 2002, de catre reclamanta nu sunt deductibile .

Dupa intrarea in vigoare a HG nr.830/2002, incepand cu 1 iulie, regimul provizioanelor pentru garantii de buna executie, acordate clientilor pentru remedieri in perioada de garantie, s-a modificat in sensul ca acestea se constituie trimestrial pentru bunurile livrate la nivelul cotelor prevazute in contractele incheiate dar nu mai mult decat cota medie realizata anterior. Hotararea nu mai reitereaza dispozitia din HG nr.335/1995, in sensul ca in situatia in care in anul precedent nu au existat cheltuieli cu remedierile in perioada de garantie, in anul curent provizioanele pentru garantie de buna executie se constituie la nivelul cheltuielilor efective, dar nu mai mult decat cota prevazuta in contract.

Pentru perioadele urmatoare, incepand cu 1 iulie 2002, provizioanele s-au constituit legal la nivelul cotelor prevazute in contractele incheiate, la nivelul a 5% din valoarea contractata, dar pentru ca actul normativ a omis conditia cheltuielilor efective este firesc sa se omita si conditia de a nu depasi cota medie realizata in exercitiul financiar precedent, intrucat aceasta din urma are inteles, finalitate si ratiune juridica, economica si financiara numai daca este legata de chestiunea cheltuielilor efective.

In acord cu expertiza contabila, instanta da eficienta numai singurei conditii gasite rationale din punct de vedere economic, contabil si juridic ca provizioanele deductibile utilizate de reclamanta sa nu fi depasit cota

prevazuta in contractul incheiat, astfel ca, conchide a fi considerate deductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile cu provizioanele efectuate de reclamanta .in perioada 1 iulie 2002 - 30 decembrie 2002, in suma de lei noi si in consecinta, pentru aceasta perioada, se retine ca reclamanta nu .datoreaza impozit pe profit suplimentar aferent acestor cheltuieli cu provizioanele.

in ceea ce priveste exceptia inadmisibilitatii actiunii in contencios administrativ formulata impotriva raportului de inspectie fiscala, se au in vedere dispozitiile art.18 al.2 din Legea nr.554/2004 care prevede ca instanta are datoria sa se pronunte si asupra legalitatii actelor..., care stau la baza emiterii actului supus judecatii.

Astfel, atat timp cat raportul de inspectie fiscala a condus la emiterea deciziei de impunere, instanta se pronunta si asupra acestuia chiar daca raportul nu a produs si nu poate produce efecte juridice directe asupra reclamantei.

Ca urmare exceptia se respinge, fiind invocata Tn contra dispozitlor legale mentionate .

Hotararea suscitata, a fost atacata, in termenul legal, cu recurs de catre parata, motivat in drept pe dispozitiile art.304 pct.9 si 304¹ Cod procedura civila si prin care cere modificarea in parte a sentintei atacate prin respingerea in tot a actiunii.

Reitereaza exceptia inadmisibilitatii actiunii pentru capatul de cerere privind Raportul de inspectie fiscala, despre care sustine ca nu indeplineste cerintele art. 83-86 Cod procedura fiscala pentru a putea fi contestat in conditiile art. 175 Cod procedura fiscala.

Referitor la capatul de cerere care a fost admis si anulate actele fiscale pentru suma de lei, considera ca solutia instantei este gresita, intrucat cu adresa inregistrata la societate sub nr....., organele de inspectie fiscala au solicitat in scris situatia cheltuielilor efectuate cu remedierile in perioada de garantie in exercitiile financiare 2001-2004.

Din precizarile comunicate de societate cu adresa inregistrata sub nr....., se retine ca in perioada 2001-2003 societatea nu a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu remedierile produselor livrate pe baza de garantii, prin urmare cota medie a cheltuielilor realizata in exercitiul financiar precedent este zero. Tot prin adresa mai sus mentionata societatea a precizat ca:

„- toate componentele si subansamblurile care au intrat in constructia unui troleibuz au garantie din partea producatorului sau livratorului care era - obligat sa inlocuiasca componentele defecte si nu sa le repare;

- SC X SRL Arad nu a efectuat nici un fel de cheltuieli legate de functionarea troleibuzelor, garantia retinuta de client la plata facturii reprezinta un procent fix din valoarea facturata, urmand a fi disponibilizata la expirarea termenului precizat in contract.

Regimul deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici pentru perioada 01.07.2002-31.12.2003 este reglementat de H.G. nr. 830/2002, unde se arata:

„Art.1 ”

Agentii economici persoane juridice, cu exceptia bancilor, organizatiilor cooperatiste de credit si a fondurilor de garantare, constituie urmatoarele provizioane deductibile fiscal:

b) provizioane pentru garantii de buna executie, acordate clientilor pentru remedieri In perioada de garantie, in limitele prevazute distinct in contractele incheiate, cu conditia ca acestea sa se regaseasca in facturile emise.

Aceste provizioane se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrarile executate si serviciile prestate in cursul trimestrului respectiv pentru care se acorda garantie in perioadele urmatoare, la nivelul cotelor prevazute in contractele incheiate, dar nu mai mult decat cota medie realizata in exercitiul financiar precedent.

Cota medie realizata in exercitiul financiar precedent reprezinta raportul dintre cheltuielile efectuate cu remedierile in perioada de garantie si veniturile realizate din vanzarea bunurilor, lucrarilor executate si serviciilor prestate, pentru care s-au acordat garantii conform contractelor incheiate.

In cazul contribuabililor infiintati in cursul unui an fiscal si pentru care nu exista un exercitiu financiar precedent, se au in vedere cotele prevazute in contractele incheiate.

Inregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garantiile de buna executie se face pe masura efectuarii cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garantie inscrise in contract,

Fata de prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca, nivelul maxim al provizioanelor constituite este limitat la nivelul cotei medii a cheltuielilor realizate in exercitiul financiar precedent.

Astfel ca, pentru trim.III 2002, respectiv trim.IV 2002, societatea putea sa constituie provizioane pentru garantii de buna executie numai pana la nivelul cotei medii a cheltuielilor realizate in exercitiul financiar precedent.

Curtea, analizand sentinta recurata prin prisma criticilor invederate si in conformitate cu dispozitiile art.304¹ Cod procedura civila constata ca exceptia inadmisibilitatii petiului de anulare a raportului de inspectie fiscala a fost corect solutionata, tinandu-se seama de dispozitiile art. 18 al.2 din Legea nr.554/2004 in baza carora instanta este competenta sa se pronunte si asupra legalitatii actelor sau operatiunilor administrative care au stat la baza emiterii actului administrativ supus judecatii, raportul de inspectie fiscala in cauza facand parte din categoria enuntata de acest text legal.

Exceptia de nelegalitate a art.1 al.3 din H.G. nr.830/2002, bazata pe prevederile art.4 din Legea nr.554/2004 nu s-a mai sustinut, astfel ca s-a respins pe acest considerent, ceea ce a facut ca cererea de interventie in interesul Guvernului, formulata de Ministerul Economiei si Finantelor sa devina inadmisibila.

Pentru partea din actiune in care instanta de fond s-a pronuntat in sensul admiterii si anularii actelor administrative care retin debitul,-Curtea constata ca s-a savarsit o eroare in interpretarea prevederilor legale aplicabile din H.G. nr.830/2002, art.1, fiind necontestat ca pentru perioada in discutie, supusa acestor reglementari, reclamanta intimata nu a efectuat nici o cheltuiala cu remedierile produselor pentru care s-au constituit garantiile si respectiv provizioanele pentru garantii de buna executie, a caror deductibilitate fiscala face obiectul cauzei.

Tribunalul, preia concluziile expertizei contabile efectuate in speta, considerand ca spre deosebire de reglementarile anterioare din H.G.335/1995 aplicate corect de parata recurenta pentru provizioanele constituite in perioada 01.01.2002-30.06.2002 si pentru care au fost mentinute actele

atacate, noile dispozitii din H.G.830/2002 nu mai conditioneaza constituirea provizioanelor de nivelul cheltuielilor efective si in aceasta provizioanele pentru garantiile de buna executie constituite in perioada 01.07.2002-30.12.2002, ar fi deductibile din punct de vedere fiscal la impozitului pe profit, cu urmatorul rationament:

„Regimul deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor pentru perioada 01.07.2002-31.12.2002 este reglementat de H.G. art.1 „Agentii economici persoane juridice, cu exceptia bancilor, organizatiilor cooperatiste de credit si a fondurilor de garantare, constituie urmatoarele provizioane deductibile fiscal:

b) provizioane pentru garantii de buna executie, acordate clientilor pentru remedieri in perioada de garantie, in limitele prevazute distinct in contractele incheiate, cu conditia ca acestea sa se regaseasca in facturile emise.

Aceste provizioane se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrarile executate si serviciile prestate in cursul trimestrului respectiv pentru care se acorda garantie in perioadele urmatoare, la nivelul cotelor prevazute in contractele incheiate, dar nu mai mult decat cota medie realizata."

Expertiza constata ca acest act normativ nu mai contine conditia (restrictia) „in situatia in care in anul precedent nu au existat cheltuieli cu remediile in perioada de garantie, in anul curent provizioanele pentru garantie de buna executie se constituie la nivelul cheltuielilor efective, dar nu mai mult decat cota prevazuta in contract."

Provizioanele constituite in perioada 01.01.2002-30.06.2002 nu sunt deductibile, deoarece in perioada respectiva reclamanta nu a avut cheltuieli efective" cu remediile in perioada de garantie conform art.1 lit.c alin.4 din H.G. nr.335/1995.

H.G. nr.830/2002 nu mai contine aceste conditii.

H.G. nr.830/2002 are ca si conditie: „Provizioanele se constituie trimestrial la nivelul cotelor prevazute in contractele incheiate."

Ambele acte normative contin conditia, repetata: „dar nu mai mult decat cota medie realizata in exercitiul financiar precedent."

Provizioanele se constituie lunar (trimestrial) la nivelul cotelor prevazute in contractele incheiate." Art.(1).

In baza respectarii principiilor O.M.F. nr. 94/2001 de aprobare a Reglementarilor Contabile Armonizate cu Directiva IV a Comunitatii Economice Europene si cu Standardele Internationale de Contabilitate, prudentei si prevalentei economice asupra juridicului, expertiza considera ca reclamanta a dedus corect provizioanele pentru garantii de buna executie, acordate clientilor conform clauzelor contractual in semestrul II 2002.

In baza celor doua principii, expertiza considera-ca prevaleaza conditia „la nivelul cotelor prevazute in contractele incheiate fata de conditia „dar nu mai mult decat cota medie realizata in exercitiul financiar precedent."

Daca H.G. nr.. 335/1995 prevede dar indubitabil: „provizioanele constituite la nivelul cheltuielilor efective", H.G. nr.830/2002 nu mai prevede aceasta conditie.

In concluzie, expertiza considera ca cheltuielile cu provizioanele pentru garantii de buna executie aferente lucrarilor de troleibuze din perioada 01.07.2002-31.12.2002 in suma de Ron sunt cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal."

Instanta nu observa ca si textul art.1 din H.G. nr.830/2002, citat in

cuprinsul hotararii, incident spetei pentru perioada controversata 01.07.2002 - 31.12.2002, stabileste ca si reglementarea anterioara ca provizioanele deductibile fiscal se constituie la nivelul cotelor prevazute in contractele incheiate, dar cota din contracte este limitata pana la cota medie realizata in exercitiul financiar precedent, aceasta insemnand, asa cum o defineste textul legal, raportul dintre cheltuielile efectuate cu remedierile in perioada de garantie si veniturile realizate din vanzarea bunurilor pentru care s-au acordat garantii conform contractelor incheiate.

Asadar, nu poate fi omisa dispozitia legala de limitare a provizioanelor deductibile fiscal /a nivelul cotelor prevazute in contractele incheiate, dar nu mai mult decat cota medie realizata in exercitiul financiar precedent" si care a inlocuit sintagma la nivelul cheltuielilor efective, dar nu mai mult decat cota prevazuta in contract", insa ambele reglementari in seama de imprejurarea daca au fost executate sau nu cheltuieli cu reparatiile - remedierile in perioada de garantie si, asa cum insasi recurenta reclamanta recunoaste, in perioada avizata, nu a avut nici un fel de cheltuieli de aceasta natura.

in consecinta, actele administrativ fiscale atacate sunt legale si temeinice, drept pentru care actiunea in anulara lor este nefondata.

Recursul va fi admis in baza considerentelor de fapt si de drept redate, urmand ca sentinta atacata sa fie modificata in partea privind admiterea petitului de anulare a actelor contestate pentru suma de lei, respingandu-se astfel in tot actiunea, inclusiv asupra cheltuielilor de judecata a caror acordare nu mai are temei, dar se va mentine sentinta in partea privind solutia data asupra exceptiilor discutate.

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

Admite recursul declarat de parata DGFP Arad, impotriva sentintei civile nr....., pronuntata in dosarul nr. al Tribunalului Arad.

Modifica sentinta recurata, in sensul ca respinge in tot actiunea reclamantei S.C. X S.R.L. Arad, mentinand solutia in partea privind exceptia de nelegalitate a art.1 al.3 din H.G. 830/2002 si exceptia inadmisibilitatii actiunii privind Raportul de inspectie fiscala nr.

irevocabila.

Pronuntata in sedinta publica,