

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

DECIZIA nr.350

Dosar nr.1371/59/2010

Ședința publică de la 24 ianuarie 2013

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- Magistrat asistent

La data de 18 ianuarie 2013, s-a luat în examinare recursul declarat de S.C. .X. .X. SRL .X. împotriva sentinței nr. .X. din 12 decembrie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, ce face parte integrantă din prezenta hotărâre, când, Înalta Curte, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea la data de 24.01.2013, când a hotărât următoarele:

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I.Circumstanțele cauzei

1.Obiectul acțiunii

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal și ulterior precizată, reclamanta S.C. .X. .X. S.R.L..X. a chemat în judecată pârâții Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Ministerul Finanțelor Publice, solicitând ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună anularea pct.1 din Decizia nr.X/02.VII.2010 și decizia

de impunere nr..X./14.07.2009, emise de pârâte, privind stabilirea impozitului pe profit cu majorări de întârziere.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că, urmare unui control fiscal, s-a emis pe seama sa Decizia de impunere nr. .X./14.07.2009 prin care a fost obligată la plata sumei totale de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA suplimentar de plată;
- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei amendă.

Prin Decizia nr..X./02.07.2010, emisă în soluționarea contestației, a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. .X./14.07.2009 a D.G.F.P. .X., în ceea ce privește suma de X lei, reprezentând: TVA în valoare de .X. lei și .X. lei majorări de întârziere aferente TVA întrucât a a fost înregistrată corect și virată efectiv, astfel că reclamanta a contestat doar concluziile pct. 1 din Decizia nr. .X./02.07.2010, prin care s-a menținut obligația de plată a impozitului pe profit și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, în valoare totală de .X. lei, în opinia sa, în mod eronat.

Prin întâmpinare, pârâta DGFP .X. a solicitat respingerea acțiunii ca nefondată, arătând, în esență, că organele de inspecție fiscală au verificat tranzacțiile comerciale efectuate în luna aprilie 2007 între SC .X. .X. SRL și SC .X. .X.-Ungaria constând în prestări de servicii de vânzări terenuri, în baza unui contract de comision încheiat în data de 01.03.2007, verificări în urma cărora au constatat că societatea a încălcat prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 modificată, coroborate cu pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 modificată, aprobate prin HG. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele fiscale stabilind că serviciile prestate de către SC .X. din .X. - Ungaria nu pot fi recunoscute ca fiind cheltuieli deductibile.

2.Hotărârea primei instanțe

Prin sentința nr. .X. din 12 decembrie 2011, Curtea de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal a respins ca nefondată acțiunea precizată formulată de reclamanta S.C. .X. .X. SRL .X. împotriva pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și a respins acțiunea față de pârâții Ministerul Finanțelor Publice și Agenția Națională de Administrare Fiscală ca fiind îndreptată împotriva unor persoane fără calitate procesuală pasivă.

Pentru a pronunța această hotărâre, prima instanță a reținut următoarele:

Conform raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 14.VII.2009 de pârâta DGFP .X., reclamanta S.C. .X. .X. SRL .X. a fost verificată sub aspectul achitării unor obligații la bugetul de stat, iar prin Decizia de impunere fiscală nr. .X./14.VII. 2009 a fost obligată la plata unui debit fiscal de .X. lei.

În procedura prealabilă, pârâta DGFP .X. a emis Decizia nr. .X./2.07.2010 prin care a admis în parte contestația în privința TVA cu majorări și la pct. 1 din decizie a respins solicitarea reclamantei de a anula plata unui impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări aferente în sumă de .X. lei, aspect ce face obiectul acțiunii.

Impunerea s-a calculat pentru anul 2007, reținându-se că nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și respectiv al impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate de reclamantă aferente unor servicii de intermediere pentru vânzare de terenuri, prestate de SC .X. din .X., pe motiv că reclamanta nu a justificat necesitatea efectuării acestor cheltuieli potrivit legii.

Din analiza actelor dosarului, prima instanță a reținut că la data de 01.03.2007, S.C. .X. .X. SRL, în calitate de beneficiar, a încheiat cu S.C. .X. din .X. – Ungaria, în calitate de prestator, contractul de comision la vânzări terenuri al cărui obiect constă în: intermedierea vânzărilor de teren proprietatea SC .X. .X. SRL"

La Capitolul IV :Prețul Contractului", art.4.1 din contractul de comision se prevede că: "*Prețul prestației se calculează procentual din valoarea de vânzare a terenurilor beneficiarului.*", iar la pct. 4.4. se precizează că "*Prestația este considerată ca fiind executată în momentul*

plații integrale a prețului de cumpărare. In acest moment este posibilă emiterea facturii pentru executare (...)"

"Totodată, la capitolul V. Obligațiile părților, se precizează că prestatorul se obligă să găsească "posibili clienți interesați în achiziția de teren, să furnizeze la timp informațiile cerute de beneficiar și să se implice direct în intermedierea vânzării.

De asemenea, prin Anexa nr.1 la contract, SC .X. .X. SRL își exprimă intenția să vândă două terenuri în .X., respectiv "teren în partea de nord a X de .X. mp" și „teren în partea de nord a .X. de X mp", solicitând serviciile de intermediere ale SC .X. pentru valorificarea acestora, iar "Prestația de intermediere se consideră executată în momentul în care cumpărătorul efectuează plata integrală a prețului de vânzare", în timp ce "vânzătorul este obligat să facă dovada plății prin adeverință de executare, pe baza căreia prestatorul va emite factura pentru serviciile de intermediere".

În baza contractului de comision încheiat la data de 1.03.2007, SC .X. a emis către SC..X. .X. SRL factura-invoice f.n./26.04.2007, reprezentând contravaloare servicii de intermediere aferente vânzării de terenuri în sumă de X euro, echivalentul a X lei, iar la data de 15.05.2007, reclamanta în calitate de vânzător, a încheiat cu SC X .X. SRL .X. și SC .X. .X. SRL .X., în calitate de cumpărători, contractele de vânzare-cumpărare autentificate de notar sub nr. .X./15.05.2007 și nr. .X./15.05.2007, privind vânzarea de teren în suprafață de .X. mp în str..X. înscris în CF nr..X. .X. cu nr. cadastral .X. și teren în " suprafață de .X. mp în str..X. cu nr. cadastral .X. respectiv teren' intravilan în suprafață de .X. mp înscris în CF nr. .X. .X. cu nr. Cadastral A .X./b/1 și teren intravilan în suprafața de .X. mp înscris în CF nr. .X. .X. cu nr. cadastral A .X. /a.

În baza contractelor mai sus menționate, reclamanta a emis către SC .X. .X. .X. SRL .X. și SC .X. .X. SRL .X. facturile nr..X./15.05 2007 și nr..X./15.05.2007, reprezentând "contravaloare teren situat în .X., str..X. conform Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./15.05.2007" și "contravaloare teren situat în .X., conform Contract vânzare-cumpărare nr. .X./15.05.2007".

Din analiza celor două contracte de vânzare-cumpărare, prima instanță a reținut că acestea nu au fost încheiate "prin intermediul vreunei agenții imobiliare".

De asemenea, factura emisă de societatea comisionară SC .X. din .X. pentru serviciile de intermediere aferente vânzării pentru suma de .X. Euro a fost emisă la data de 26.04.2007, deci anterior operațiilor de vânzare-cumpărare consemnate în contractele autentificate notarial la data de 15.05.2007.

Cu alte cuvinte, la data de 26.04.2007, data facturii conținând comisionul aferent intermedierei, nu se cunoștea prețul vânzărilor celor două terenuri, contractele notariale fiind încheiate ulterior.

Prima instanță a constatat că această derulare a raporturilor dintre reclamantă și comisionară contravine și Anexei 1 la contractul de comision, care prevede, așa cum s-a arătat mai sus, că factura pentru serviciile de intermediere se va emite după încasarea prețului de către reclamantă, ceea ce înseamnă o dată ulterioară celei de 15.05.2007.

Mai mult, cele două contracte de vânzare-cumpărare antemenționate nu au consemnat că operațiunea s-a realizat prin intermediul societății comisionare, așa cum se stipulează în contractul de comision încheiat de reclamantă la 1.03.2007 la capitolul II pct. 2.1, unde se prevede expres că obiectul acestuia îl reprezintă intermedierea vânzărilor de teren proprietatea SC .X. .X. SRL .X..

Împrejurarea că cele două contracte notariale au fost rectificate prin încheierile notariale din data de 5.10.2010 și, respectiv 8.10.2010, nu este de natură să ducă la considerarea ca verosimilă a apărării reclamantei privitor la existența unei efective intermedierei din partea societății comisionare, atâta timp cât rectificările au intervenit „pro causa”, după controlul fiscal efectuat de pârâtă, după formularea plângerii prelabile, în luna august 2009, și după pronunțarea deciziei în procedură prelabilă, la data de 2 iulie 2010.

În concluzie, prima instanță a apreciat că impunerea a fost calculată de pârâtă cu respectarea prevederilor art. 19 alin.(1) și

art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) Cod fiscal și ale pct. 48 din Normele de aplicare ale Codului Fiscal.

3. Recursul reclamantei

SC .X. .X. SRL .X. a atacat cu recurs sentința menționată, solicitând modificarea ei în sensul admiterii acțiunii, pentru motive pe care le-a încadrat în prevederile art. 304 pct. 8,9 și art. 304¹ Cod procedură civilă.

În motivarea căii de atac, după o expunere rezumativă a istoricului cauzei, recurenta – reclamantă a arătat că instanța de fond și-a însușit punctul de vedere al Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. asupra situației de fapt, a interpretat greșit prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și (4) lit. m) din Codul fiscal și a ignorat prevederile art. 96,97 și următoarele din Legea nr. 36/1995, privind activitatea notarială, neluând în considerare încheierile de îndreptare a erorilor materiale din contractele de vânzare - cumpărare, pe care le-a interpretat greșit ca fiind încheiate *pro causa*.

Sub acest aspect, recurenta - reclamantă a arătat că încheierile de îndreptare a erorilor materiale nu au fost contestate în termenul prevăzut în Legea nr. 36/1995, astfel că produc efecte juridice, validând și operațiunea contabilă de deducere a cheltuielilor pentru serviciile de intermediere, care a fost efectuată cu respectarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal și art. 48 din H.G. nr. 44/2004, privind deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de intermediere.

În fine, s-a arătat că nivelul comisionului nu este limitat de Codul fiscal, astfel că aprecierile asupra cuantumului acestuia sunt pur subiective și nu pot afecta relațiile contractuale dintre părți. Argumentele prezentate au fost reluate și detaliate în notele scrise depuse la dosar la data de 24.01.2013.

Intimații nu au formulat întâmpinare, conform art. 308 alin. (2) Cod procedură civilă .

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Examinând cauza prin prisma motivelor formulate de recurenta - reclamantă și a prevederilor art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursul nu este fondat.

1. Argumente de fapt și de drept relevante

Așa cum rezultă din cuprinsul pct. I și 2 din prezenta decizie, debitul fiscal contestat de recurenta - reclamantă pe calea prevăzută în art. 218 alin. (2) Cod procedură fiscală, după parcurgerea procedurii administrative reglementate în art. 205 și următoarele din același cod, constă în impozit pe profit în cuantum de .X. lei și majorări de întârziere aferente, în sumă de .X. lei.

Cauza obligațiilor fiscale suplimentare rezidă în calificarea, ca fiind cheltuieli nedeductibile, cu consecința reîntregirii profitului impozabil, a sumelor plătite de recurenta – reclamantă în temeiul unui contract de comision încheiat la data de 01.03.2007 cu SC .X. .X. – Ungaria, având a obiect intermedierea vânzărilor de teren proprietatea SC .X. .X. SRL .X., beneficiarul serviciului contractat.

În esență, autoritățile fiscale au reținut că recurenta - reclamantă nu a făcut dovada caracterului necesar și efectiv al prestației, în accepțiunea art. 21 alin. (4) și pct. 48 din Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/2004, această concluzie fiind în mod judicios însușită și de instanța de fond, după o analiză minuțioasă a conținutului contractelor încheiate de recurenta – reclamantă și al tuturor operațiunilor legate de acestea .

Potrivit art. 21 alin. (4) din Codul fiscal „Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...].

m) cheltuielile cu serviciile de .X., consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

Organizarea executării acestei prevederi legale este asigurată prin normele administrative cuprinse în pct.48 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,

aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma atunci în vigoare:

"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de .X., consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se facă pe întreaga durata de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

În virtutea principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, prevăzute de Capitolul II din Codul de procedură fiscală, autoritățile competente au dreptul și, în același timp, obligația pe care o presupune o bună administrare, de a aprecia în ansamblu relevanța stărilor de fapt fiscale și de a analiza în profunzime, iar nu în mod formal, toate circumstanțele edificatoare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

La rândul său, în cadrul controlului de legalitate pe care îl exercită, instanța de contencios administrativ și fiscal are de analizat conținutul și obiectul juridic fiscal prin prisma unui just echilibru între interesul public pe care îl are de îndeplinit autoritatea fiscală și drepturile subiective ori interesele legitime private cu care acesta poate veni în concurs, întrucât măsurile dispuse prin actele administrativ - fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar și rezonabil pentru atingerea obiectivelor propuse.

Documentele pe care contribuabilul își fundamentează susținerile trebuie să fie însă de natură să ofere elemente

consistente și credibile în conturarea necesității reale a operațiunilor și a unui conținut economic efectiv, care să poată constitui temei al instituirii unui anumit regim fiscal.

În speță, instanța de fond a dat o semnificație juridică adecvată tuturor împrejurărilor care compun situația de fapt fiscală, reținând corect că probele cauzei nu sunt apte să contureze necesitatea și caracterul efectiv al prestării Serviciului de intermediere de vânzări terenuri, astfel încât, contrar susținerilor reclamantei - recurente, Înalta Curte constată că sentința nu este fundamentată pe o interpretare eronată a prevederilor art. 19 alin. (1) și 21 alin. (1) și (4) lit. m) din Codul fiscal.

În ceea ce privește ignorarea prevederilor art. 96, 97 și următoarele din Legea nr. 36/1995, Înalta Curte reține că în speță nu s-a pus problema legalității încheierilor de rectificare nr. .X./5.10.2010 și nr. .X./8 octombrie 2010, ci a relevanței lor fiscale, în condițiile în care părțile contractante au solicitat rectificarea abia după finalizarea procedurii administrative fiscale, iar în afara unui studiu cu caracter general privind piața rezidențială din .X. , care nu are o dată certă, nu au fost administrate dovezi convingătoare ale unor activități prestate de societatea maghiară în executarea obligațiilor prevăzute la pct. V din contractul de comision.

De asemenea, Înalta Curte constată că aprecierile asupra modului de stabilire comisionului, cuprinse în motivarea sentinței, nu pornesc de la premisa falsă a unei limite legale a comisionului, după cum nu vizează raporturile contractuale ale părților, ci sunt circumscrise analizei menționatei situații de fapt fiscale, constituind argumente în plus în sensul neîndeplinirii condițiilor prevăzute în art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal și pct.48 din Normele de aplicare.

2.Temeiul de drept al soluției adoptate în recurs

Având în vedere toate considerentele expuse, în temeiul art. 312 alin. (1) Cod procedură civilă, Înalta Curte va respinge recursul, ca nefondat, nefiind identificate motive de reformare

a sentinței potrivit art. 20 alin. (3) din Legea nr. 554/2004 sau art. 304 pct. 8,9 ori 304¹ Cod procedură civilă.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

DECIDE:

Respinge recursul declarat de S.C. .X. .X. SRL .X. împotriva sentinței nr. .X. din 12 decembrie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 24 ianuarie 2013 .

X