

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

Decizia nr.XXXX

Dosar

nr.XX/2005

S-au luat în examinare recursurile declarate de S.C."X", de Direcția Generală a Finanțelor Publice și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr.XX din 2005 a Curții de Apel - Secția comercială și de contencios administrativ.

C U R T E A

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată în 2003 și completată cu cererile depuse în 2004, reclamanta S.C. „X” a solicitat anularea parțială a procesului-verbal încheiat în 2003 de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice - Direcția de Control Financiar și anularea dispozițiilor de la pct.A.3, pct. B.2, pct.B.3, pct.C.1 și pct.C.2, din decizia nr.78 din 2004 emisă de pârâțul Ministerul Finanțelor Publice în privința obligațiilor fiscale suplimentare.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că prin actele administrative întocmite de pârâți a fost stabilită obligația sa de a plăti impozit pe profit suplimentar prin reducerea nelegală a cuantumului pierderii fiscale înregistrate pe anul 2000, prin considerarea greșită că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile pentru echipamentul acordat salariaților, cheltuielile cu publicitatea pentru achiziționarea unor produse supuse inscripționării, cheltuielile cu provizioane pentru clienți incerti și pentru garanții de bună execuție, cheltuielile de sponsorizare, cheltuielile de achiziționare a materialelor, pieselor de schimb și subansamblelor, prin includerea în

veniturile impozabile a diferențelor favorabile de curs valutar și al provizioanelor constituite pentru pierderile din diferențele de curs valutar, precum și prin neacordarea facilității de reducere cu 50% a impozitului pe profit pentru profitul investit în achiziționarea unui autoturism.

Reclamanta a susținut că pârâții au stabilit nelegal și obligațiile sale de a plăti diferențe de T.V.A., de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente și majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere aferente obligațiilor bugetare.

Curtea de Apel - Secția comercială și de contencios administrativ a pronunțat sentința civilă nr.XX din 2005, prin care a admis în parte acțiunea, a anulat parțial procesul-verbal din 2003 și decizia nr.78 din 2004 privind obligația de plată a sumei de „A” lei cu titlu de taxe și impozite și a obligat pârâții să plătească reclamantei cheltuieli de judecată.

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a reținut, pe baza înscrisurilor depuse de părți și a concluziilor expertizei contabile efectuate în cauză că, reclamanta nu datorează suma reprezentând impozit pe profit cu majorările de întârziere, dobânzile și penalitățile aferente, pentru că în perioada supusă controlului nu a realizat profit fiscal, înregistrând la sfârșitul fiecărui an o pierdere fiscală, care s-a cumulat la pierderile din anii anteriori.

În privința sumei reprezentând venituri din diferențe favorabile de curs valutar, instanța de fond a respins cererea pentru neîndeplinirea procedurii reglementate de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.13/2001, cu motivarea că această sumă nu a fost contestată de reclamantă în procedura prealabilă.

Cererea de anulare a diferențelor de TVA a fost admisă numai pentru suma aferentă cheltuielilor de achiziționare a agendelor și calendarelor personalizate distribuite gratuit, reținându-se că sunt cheltuieli deductibile fiscal pentru care nu se datorează TVA, conform art. I pct.5 alin.4 lit.c din Hotărârea Guvernului nr.402/2000.

Instanța de fond a menținut obligația reclamantei de a plăti impozitul suplimentar pe veniturile persoanelor nerezidente, cu majorările de întârziere, penalitățile și dobânzile aferente, având în vedere că reclamanta nu a prezentat certificatele de rezidență fiscală pentru aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri invocate în acțiune.

Cererea de anulare a debitelor reprezentând majorări de întârziere, dobânzi și penalități aferente altor categorii de

impozite și taxe plătite cu întârziere a fost respinsă ca nemotivată, întrucât reclamanta nu a invocat nici un temei de drept pentru exonerarea de la plată și nu a dovedit dreptul vătămat prin impunerea efectuată.

Impotriva acestei sentințe, au declarat recurs reclamanta S.C. „X” și pârâții Direcția Generală a Finanțelor Publice și Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Reclamanta a invocat motivul de recurs prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă și a solicitat casarea în parte a hotărârii atacate, în sensul de a fi admisă acțiunea sa și cu privire la obligațiile fiscale reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, impozit suplimentar pe profit pentru veniturile din diferențele favorabile de curs valutar, TVA și majorări de întârziere, dobânzi și penalități aferente altor categorii de impozite și taxe.

Referitor la suma reprezentând venituri din diferențele favorabile de curs valutar, reclamanta a susținut că este greșită soluția de respingere a cererii pentru neîndeplinirea procedurii prealabile, întrucât această sumă a fost precizată în contestația administrativă și în completarea acțiunii în justiție, fiind inclusă în totalul sumei pentru care s-a solicitat anularea actelor de control fiscal.

Recurenta-reclamantă a criticat hotărârea instanței de fond și pentru aplicarea greșită a Ordonanței Guvernului nr.83/1998 și a convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Franța și cu Turcia, motivând că nu datorează impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente și că, dreptul său nu este condiționat de obligația depunerii certificatelor de rezidență fiscală.

În ultimul motiv de recurs, s-a susținut că a fost greșit respinsă ca nemotivată cererea de anulare a unor debite, fără a se avea în vedere că acestea sunt accesorii debitelor principale și nu sunt datorate în cazul unor obligații principale stabilite nelegal.

În recursul declarat de pârâți au fost invocate motivele de recurs prevăzute de art.304 pct.9 și 10 Cod procedură civilă și s-a solicitat casarea în parte a hotărârii, în sensul respingerii în totalitate a acțiunii formulate de reclamantă.

Soluția de anulare a actelor de control pentru diferența de impozit pe profit, cu majorările de întârziere și penalitățile aferente a fost criticată de pârâți, cu motivarea că, instanța de fond nu a avut în vedere obligațiile fiscale stabilite prin procesul-verbal de

reverificare încheiat în 2004 și a apreciat greșit ca fiind întemeiate apărările din acțiune.

Cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2001, recurenții-pârâți au arătat că instanța de fond a aplicat greșit dispozițiile legale, considerând că sunt deductibile fiscal provizioanele pentru pierderi din diferențe de curs valutar care au fost menținute după data achitării ratelor la datoria în valută, precum și cheltuielile reprezentând 50% din contravaloarea echipamentului acordat salariaților, cheltuielile de sponsorizare, cheltuielile pentru achiziționarea unor produse inscripționate care nu fac parte din obiectul de activitate al societății și cheltuielile de achiziționare în anul 2001 a unor materiale, piese de schimb și subansamble date în consum în luna noiembrie 2002.

Recurenții -pârâți au criticat hotărârea instanței de fond și cu privire la impozitul pe profit pe anul 2002, motivând că au fost greșit considerate ca fiind deductibile fiscal provizioanele constituite pentru disponibilul existent la banca aflată în procedura de faliment și pentru garanții de bună execuție a lucrărilor și produselor efectuate în beneficiul unei societăți comerciale din România. Pentru același an fiscal, recurenții-pârâți au arătat că au fost nelegal anulate actele lor și cu privire la rezultatul exercițiului financiar și la neîndeplinirea condițiilor prevăzute de Legea nr. 189/2001 pentru reducerea cu 50% a impozitului pe profit.

Soluția de anulare a actelor de control pentru TVA a fost considerată nelegală de recurenții-pârâți, care au susținut că această taxă este datorată de intimata-reclamantă, pentru că este aferentă bunurilor achiziționate în luna decembrie 2001 fără legătură directă și exclusivă cu activitatea economică și nu poate fi dedusă, conform pct.10.6.lit.e din Hotărârea Guvernului nr.401/2000.

Analizând actele și lucrările dosarului, în raport și de dispozițiile art.304 și art.304¹, Cod procedură civilă, Curtea va admite recursurile pentru următoarele considerente:

Prin decizia nr.78 din 2004, Ministerul Finanțelor Publice a respins contestația formulată de reclamantă cu privire la obligațiile fiscale în sumă de „B” lei, stabilite pentru perioada 1 octombrie 1999 - 31 decembrie 2002 în procesul-verbal de control din 2003 încheiat de Direcția Generală a Finanțelor Publice.

La pct. A1 din decizie, Ministerul Finanțelor Publice a desființat Cap.III.1 cu privire la impozitul pe profit, subcapitolul „Anul fiscal 2000” din procesul-verbal contestat în privința pierderii

fiscale aferente anului respectiv și a dispus refacerea controlului pentru aceeași perioadă și pentru același impozit.

Activitatea de control fiscal din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a efectuat reverificarea și a întocmit procesul-verbal din 2004, prin care s-a calculat pierderea fiscală înregistrată de reclamantă la data de 31 decembrie 2000 și datorită influenței acestei pierderi asupra profitului impozabil, din anul următor, au fost stabilite sumele datorate cu titlu de impozit pe profit pe anul 2001 și majorările de întârziere aferente în perioada 25 iulie 2001 - 25 iulie 2003.

Procesul-verbal de reverificare nu a fost dedus judecării în prezenta cauză, dar are consecințe directe cu privire la impozitul pe profit și majorările de întârziere pentru anii 2001 și 2002 stabilite prin decizia nr.78 din 2004 a Ministerului Finanțelor Publice, întrucât s-a determinat un alt quantum pentru pierderea fiscală înregistrată la 31 decembrie 2000 și deci a fost modificat implicit rezultatul financiar reportat și anume, pierderea fiscală care se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani. Reținând că, în toată perioada supusă controlului, reclamanta a înregistrat pierderi fiscale care nu au fost recuperate până la data încheierii procesului - verbal din 2003, instanța de fond a considerat greșit că nu se datorează impozit pe profit și a anulat debitul stabilit cu acest titlu și majorările de întârziere aferente calculate în actele contestate.

Stabilirea corectă a acestor obligații fiscale pe anii 2001-2002 nu mai era posibilă înainte de definitivarea reverificării, pentru că rezultatele acestora nu au fost cunoscute și nu au fost luate în considerare de Ministerul Finanțelor Publice la emiterea deciziei nr.78 din 2004, pentru perioada 1 octombrie 1999 - 31 decembrie 2002.

Din acest motiv, Curtea va admite recursurile declarate de pârâți, va casa hotărârea atacată și pe fondul pricinii, constată că în prezenta cauză nu poate fi examinată legalitatea actelor contestate cu privire la quantumul impozitului pe profit pe anii 2001-2002 și majorărilor de întârziere, dobânzilor și penalităților aferente, ci numai legalitatea dispozițiilor referitoare la veniturile și la cheltuielile care se includ în masa profitului impozabil.

Determinarea exactă a fiecărui element care intră la calculul bazei de impunere este necesară, chiar dacă nu se înregistrează profit impozabil, pentru că astfel se poate stabili dacă există profit

contabil, dacă este o pierdere fiscală și care este cuantumul acesteia.

Actele întocmite de părți cu privire la baza de calcul a impozitului pe profit pe anii 2001 -2002 vor fi menținute cu excepția Cap.III.1 din procesul-verbal din 2003 și pct. A2 din decizia nr.78 din 2004 referitoare la deducerea fiscală a sumei de „C” lei, reprezentând provizioanele constituite la data de 31 decembrie 2000.

Aceste provizioane au fost constituite de reclamantă pentru pierderile din diferențele de curs valutar aferente ratelor din creditul extern scadente în martie și în septembrie 2001 și achitate de Ministerul Finanțelor Publice.

În decizia nr.78 din 2004, s-a recunoscut legalitatea constituirii provizioanelor în conformitate cu dispozițiile art.1 alin.1 lit.b din Hotărârea Guvernului nr.335/1995, modificată și completată prin Hotărârea Guvernului nr.326/2000, precum și corecta lor înregistrare în contul nr.471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, dar s-a contestat deductibilitatea lor pentru faptul că au fost menținute și după plata ratelor scadente, până la data de 31 decembrie 2001.

Pârâții au susținut că reclamanta avea obligația să anuleze provizionul în sumă de „C1” lei în luna martie 2001 și provizionul în sumă de „C2” lei în luna septembrie 2001, pe măsura lichidării datoriei în devize pentru care acestea au fost constituite, astfel cum se prevede în textul de lege sus-menționat, cu atât mai mult cu cât reclamanta a înregistrat și a achitat ratele în lei, în baza convenției încheiate cu Ministerul Finanțelor Publice.

În suplimentul la raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză, s-a reținut că reclamanta avea obligația să înregistreze provizioanele în contul nr.665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”, însă această eroare în evidența contabilă nu a afectat rezultatul financiar aferent exercițiului 2001, întrucât la data de 31 decembrie 2001, provizioanele au fost anulate și reluate la veniturile din același an financiar.

De altfel, în obiecțiunile formulate la raportul de expertiză, Direcția Generală a Finanțelor Publice a precizat că, provizioanele au fost incluse în contul nr.471 „Cheltuieli înregistrate în avans” pentru evidențierea corectă a costurilor, precum și că aceste cheltuieli nu au concurat direct la determinarea profitului impozabil, fiind cheltuieli anticipate.

Pârâții au susținut neîntemeiat că anularea provizioanelor se impunea și față de faptul că reclamanta a restituit ratele în lei și nu devalize. Pentru evidențierea exactă a costurilor, reclamanta a constituit corect provizioanele, având în vedere diferențele de curs între cursul istoric și echivalentul în lei al obligației la data achitării de către Ministerul Finanțelor Publice. Deși ratele au fost restituite în lei către Ministerul Finanțelor Publice, plățile au inclus și diferențele de curs valutar față de cursul istoric, ceea ce a justificat constituirea provizioanelor pentru pierderea netă din diferențe de curs valutar în raport de evoluția cursului de schimb valutar.

Pentru sumele reprezentând 50% din contravaloarea echipamentului acordat salariaților, vor fi menținute actele de control prin care s-a constatat că reclamanta nu are dreptul să le deducă la calculul impozitului pe profit în anul 2001 și respectiv, în anul 2002.

Din înscrisurile depuse de reclamantă rezultă că echipamentul a fost acordat salariaților pentru protejarea îmbrăcămintei și a încălțăminteii în timpul procesului de muncă și în consecință, nu reprezintă echipament de protecție, cum neîntemeiat s-a susținut în acțiune.

În atare situație, organele de control au recunoscut corect deductibilitatea fiscală a acestor sume numai în proporție de 50%, corespunzător cotei care se suportă de către persoana juridică din costurile de producție, conform art.14 **alin. 1** și alin.3 din Legea nr.90/1996.

Actele de control vor fi menținute și în privința caracterului nedeductibil al sumei achitată cu factura din 4 decembrie 2001 pentru achiziționarea de produse inscripționate cu denumirea societății și acordate cu titlu gratuit în scop publicitar.

Contravaloarea acestor produse (agende, calendare de perete și calendare de buzunar) nu este deductibilă fiscal conform art.I pct.5 alin.4 lit.c din Hotărârea Guvernului nr.402/2000, care prevede că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu achiziționarea unor produse ce nu fac parte din obiectul de activitate al societății și care sunt acordate în scop publicitar.

Reclamanta a contestat aplicarea acestei prevederi legale, fără însă a indica temeiul juridic al apărării sale, în sensul includerii sumelor respective în categoria cheltuielilor deductibile fiscal.

Pentru aceleași considerente, vor fi înlăturate și concluziile neargumentate juridic în raportul de expertiză contabilă cu privire la aceasta suma.

Distincția făcută de reclamantă și de expertul contabil între produsele personalizate și produsele supuse inscripționării nu este relevantă din punct de vedere fiscal, având în vedere scopul achiziționării lor pentru publicitatea societății în alte modalități decât cele prevăzute în art.4 alin.4 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.217/1999, ceea ce are drept consecință nedeductibilitatea cheltuielilor de achiziționare a lor.

Actele de control vor fi menținute și cu privire la cheltuielile nedeductibile plătite de reclamantă cu titlu de sponsorizare în favoarea „Z”.

Din actul constitutiv al asociației rezultă că aceasta s-a constituit prin asocierea societății reclamante cu S.C."Y" și S.C."T", care detine respectiv, 34,723% din capitalul social al sponsorului S.C. „X”.

Pârâții au constatat corect că, asociația sponsorizată este condusă și controlată direct de societatea care acordă sponsorizarea, situație în care nu se acordă deductibilitate conform Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea.

Reclamanta nu a contestat situația de fapt constatată de organele de control, susținând nelegalitatea actelor și temeiul lor juridic, dispozițiile art.6 lit.c din Lege motivarea că, legea aplicabilă nu cuprinde o asemenea prevedere, apararea reclamantei este neîntemeiată, având în vedere dispozițiile art.6 lit.c din Legea nr.32/1994 și redactarea legii după completare și Ordonanța Guvernului nr.36/1998.

Pârâții au stabilit de asemenea corect că sumele reprezentând contravaloarea unor materiale și subansamble necesare reparării și reconstrucției obiectivului „V” înregistrate în aprilie și mai 2001 nu sunt deductibile.

Contravaloarea acestor facturi a fost înregistrată în contul nr.621 „Cheltuieli privind colaboratorii” iar recepțiile cantitativ-valorice și bonurile de consum s-au întocmit în luna noiembrie 2002.

Potrivit art.4 alin. 1 din Ordonanța de Urgență nr.217/1999, profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile obținute și cheltuielile efectuate într-un an fiscal, astfel încât cheltuielile înregistrate în lunile aprilie - mai 2001 nu sunt aferente realizării veniturilor respective și au fost corect deduse fiscal

numai cind au fost efectiv date în consum și au fost consumate în producție.

Referitor la operațiunea de stornare efectuată invocată, aceasta nu schimbă pentru anul 2001 caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu materiale, piese de schimb și subansamble, care deși au fost achiziționate în perioada aprilie - mai 2001, nu se regăsesc evidențiate în contul nr.711 „Venituri din producția stocată” din același an.

Actele contestate în cauză au fost corect întocmite și în privința sumei reprezentând provizionul constituit de reclamantă la 31 decembrie 2002 pentru disponibilul existent în contul bancar de la Banca „R”.

Această cheltuială nu a fost admisă la deducere, constatându-se în mod întemeiat că reclamanta a încălcat dispozițiile art.1 lit.a din Hotărârea Guvernului nr.335/1995 și din Hotărârea Guvernului nr.830/2002, care au prevăzut posibilitatea constituirii de provizioane pentru clienți neîncasați în cazul declarării falimentului acestora.

Banca „R” a intrat în incapacitate de plată în luna februarie 2001 și pentru recuperarea creanței, reprezentând depozitul bancar constituit la sucursala „N” a băncii, reclamanta a solicitat înscrierea pe lista creditorilor băncii la Tribunalul București.

Pârâții au avut în vedere raportul juridic existent între reclamantă și bancă, stabilind corect că, banca aflată în incapacitate de plată nu poate fi asimilată unui client neîncasat și deci recuperarea soldului aflat în contul bancar poate fi solicitată de creditor în cadrul procedurii falimentului instituțiilor de credit și reorganizării judiciare, reglementate în Legea nr.83/1998 și în Legea nr.64/1995.

Curtea va menține actele de control și în privința cheltuielilor nedeductibile reprezentând provizioane constituite în anul 2002 pentru garanții de bună execuție aferente contractului de subantrepriză încheiat cu firma franceză „D”.

În art.11 lit.c din Hotărârea Guvernului nr.830/2002 s-a prevăzut că sunt deductibile provizioanele pentru garanții de bună execuție, în cazul exporturilor complexe, proporțional cu cota de participare la realizarea acestora.

În baza contractului încheiat la 25 iulie 2000 cu antreprenorul francez, reclamanta, în calitate de subfurnizor, s-a obligat să

efectueze lucrări de modernizare a 100 obiective destinate unui beneficiar român, S.C. „G”.

Acțiunea reclamantei nu a fost motivată în drept cu privire la această sumă, iar în raportul de expertiză contabilă s-a argumentat, de asemenea fără un temei juridic, că operațiunile efectuate reprezintă un export complex, supus unui regim vamal suspensiv.

Obiectul contractului de subantrepriză încheiat de reclamantă nu corespunde însă nici unuia din regimurile vamale suspensive reglementate în Cap.VII din Codul vamal al României, aprobat prin Legea nr.141/1997 și nici nu s-a dovedit aprobarea unui asemenea regim de autoritatea vamală.

Prestațiile la care s-a obligat reclamanta nu implică scoaterea definitivă sau temporară a unor bunuri de pe teritoriul României și în consecință, nu reprezintă o operațiune de export în sensul prevăzut de art.81 din Legea nr.141/1997.

Reclamanta nu îndeplinește nici condițiile de deducere a acestor provizioane în baza art.1 lit.b din Hotărârea Guvernului nr.830/2002, conform cărora provizioanele se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate în trimestrul respectiv și pentru care se acordă garanție la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate, dar nu mai mult decât cota medie realizată în exercițiul financiar precedent.

Deși reclamanta nu s-a înființat în cursul anului 2002, a constituit în acest an provizioane pentru garanții de bună execuție pentru contractul de subfurnizare încheiat în anul 2000, fără a exista o cotă medie a anului precedent, ca raport între cheltuielile efectuate cu remedierile în perioada de garanție și veniturile realizate din vânzarea bunurilor pentru care s-au acordat garanții conform contractelor încheiate.

Nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru constituirea acestor provizioane, pârâții au constatat corect că reclamanta nu are dreptul la deducerea lor la calculul profitului impozabil.

Actele contestate în cauză vor fi menținute și în privința sumei de „F” lei, care nu a fost considerată investiție deductibilă fiscal și nu a fost admisă la reducerea cu 50% a impozitului pe profit pe anul 2001.

Această facilitate, prevăzută în art.7 alin.2 din Legea nr. 189/2001, se aplică pentru activele corporale sau necorporale

achiziționate după data de 19 aprilie 2001 și deci reclamanta a redus nelegal impozitul pe profit cu 50% pentru autoturismul achiziționat la data de 23 februarie 2001, anterior intrării în vigoare a legii.

Înregistrarea autoturismului în contul de imobilizări în luna martie 2002 nu este relevantă față de neîndeplinirea condițiilor prevăzute de dispozițiile legale sus-menționate pentru acordarea facilității fiscale.

La data achiziționării de la Banca „R” și anume, la 23 februarie 2001, autoturismul a fost înregistrat în evidența contabilă, în contul „Mărfuri” și în luna martie 2002, înregistrarea a fost stornată și s-a efectuat o nouă înregistrare a bunului în contul de imobilizări.

Reclamanta a achiziționat deci bunul anterior datei de 19 aprilie 2001 și nu a respectat nici condiția prevăzută de art.7 alin.2 din Legea nr.189/2001, pentru că sumele aferente reducerii de impozit calculate nu au fost utilizate pentru completarea surselor proprii de finanțare și au fost repartizate pentru acordarea de dividende cuvenite acționarilor, potrivit bilanțului încheiat la 31 decembrie 2002.

Recursul declarat de pârâți este întemeiat și în privința TVA pentru care instanța de fond a constatat că reclamanta are dreptul la deducere.

Aceasta este aferentă cheltuielilor pentru achiziționarea de produse inscripționate cu denumirea și emblema societății, cheltuieli pe care în mod greșit instanța de fond le-a considerat ca fiind deductibile fiscal.

Față de considerentele expuse cu privire la caracterul nedeductibil al acestor cheltuieli care nu au legătură directă cu activitatea economică, se constată că reclamanta nu are dreptul la deducerea TVA aferentă, conform pct.10.6 lit.e din Hotărârea Guvernului nr.401/2000.

Cu privire la această sumă, apărările reclamantei sunt contradictorii și lipsite de temei juridic. Astfel, despre cheltuielile de achiziționare a acestor produse, reclamanta a susținut că sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit întrucât bunurile au fost distribuite pentru reclama societății, dar pentru deducerea TVA aferente, a precizat că bunurile respective au fost imprimate

și rechizite date în consum pentru realizarea obiectului de activitate al societății.

Recursul declarat de reclamantă va fi admis numai pentru motivul de recurs prin care s-a invocat aplicarea greșită a dispozițiilor Ordonanței Guvernului nr.83/1998 și ale Convenției încheiate de România și Franța în 1974 pentru evitarea dublei impuneri pe venit și avere, ratificată prin Decretul nr.240/1974.

Instanța de fond a considerat eronat că reclamanta nu beneficiază de aceste reglementări și a menținut obligația de a plăti impozitul pe veniturile persoanei juridice nerezidente, firma franceză „L”.

La dosarul cauzei, a fost depus certificatul de rezidență fiscală din care rezultă că firma „L” a fost supusă impozitării în Franța pentru veniturile realizate în perioada 1999-2001.

În consecință, Curtea va casa hotărârea atacată și va anula parțial actele întocmite de pârâți pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente aferente firmei „L” pentru anii 1999 și 2000, cu majorările/dobanzile și penalitățile de întârziere aferente.

Diferența de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente calculată pe anii 2001 - 2002, cu majorările, dobânzile și penalitățile aferente a fost corect stabilită de organele de control fiscal, întrucât reclamanta nu a dovedit îndeplinirea condițiilor pentru aplicarea Acordului de evitare a dublei impuneri încheiat de România și Turcia, ratificat prin Decretul nr.331/1986.

Firma din Turcia pentru care reclamanta a prezentat fișa de înregistrare fiscală figurează ca plătitor de impozite cu începere din anul 2003, ulterior perioadei verificate și pentru care s-a calculat impozitul pe veniturile obținute în România de această firmă.

Reclamanta a susținut neîntemeiat că aplicarea acordului bilateral de evitare a dublei impuneri nu este condiționată de prezentarea certificatului de rezidență fiscală.

În art.12 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.83/1998, s-a prevăzut expres că, pentru aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din România certificatul de rezidență fiscală, eliberat de organul fiscal din țara de rezidență, prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.

Reclamanta a susținut de asemenea, neîntemeiat că rezidența fiscală poate fi dovedită și cu alte înscrisuri, prezentând la dosar o declarație vamală de import în care este înscrisă ca expeditor o altă firmă din Turcia decât cea care a încasat veniturile impozitate prin actele întocmite de pârâți.

În privința diferențelor favorabile de curs valutare, instanța de fond a respins corect cererea ca inadmisibilă, întrucât acestea nu au făcut obiectul contestației în procedura administrativă prevăzută de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.13/2001, nefiind incluse în totalul sumei contestate, cum a susținut reclamanta.

Din anexa nr.1 a contestației înregistrate de reclamantă la Ministerul Finanțelor Publice rezultă că pentru suma respectivă nu s-a exercitat calea administrativă de atac și nu s-a solicitat anularea actelor din control prin cererea de chemare în judecată.

Includerea acestei sume în categoria veniturilor impozabile a fost contestată de reclamantă numai prin cererea de completare a acțiunii depusă în 2004, când a solicitat și repunerea sa în termen, fără însă a respecta prevederile art.103 Cod procedură civilă, pentru că nu a dovedit existența unei împrejurări mai presus de voința sa și nu a îndeplinit actul de procedură în termen de 15 zile de la încetarea împiedicării.

Cu privire la suma de „H” lei, reprezentând TVA și accesoriile ale acestei creanțe, instanța de fond a respins corect cererea, întrucât reclamanta nu a colectat TVA aferentă cotei de 50% din contravaloarea echipamentului acordat salariaților în 2001 - 2002, iar pentru TVA în sumă de „J” lei, nu a motivat contestația la Ministerul Finanțelor Publice și nici acțiunea în justiție.

Pentru aceleași considerente, se constată că reclamanta a criticat neîntemeiat soluția de respingere a cererii referitoare la suma de „K” lei.

Reclamanta a arătat că această sumă reprezintă un debit accesoriu, apreciind că nu se impunea motivarea în drept a cererii de anulare.

Apărarea reclamantei este nefondată, întrucât și această cerere trebuia motivată în fapt și în drept, cu atât mai mult cu cât, o parte din suma contestată nu reprezintă debite accesorii, ci diferențe de impozit pe salarii și contribuții la fondurile speciale, ca obligații fiscale principale.

Cererea reclamantei formulată prin acțiune pentru acordarea cheltuielilor de judecată va fi respinsă, dat fiind că, acțiunea urmează a fi admisă în parte pentru un quantum redus al obligațiilor fiscale față de totalul sumei contestate.

Față de considerentele expuse, Curtea va admite recursurile, va casa hotărârea atacată și pe fond, va admite în parte acțiunea formulată de reclamantă.

În temeiul art.1 și 11 din Legea nr.29/1990, Curtea va anula parțial Cap.III.1 și Cap.III.3 din procesul-verbal din 2003 și pct. A2 și C din decizia nr.78 din 2004 numai cu privire la deducerea fiscală a provizioanelor în sumă de „C” lei constituite la 31 decembrie 2000 pentru pierderea netă din diferențele de curs valutar și cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente realizate de firma „L” în anii 1999 și 2000, cu majorările/dobanzile și penalitățile de întârziere aferente.

PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
DECIDE:

Admite recursurile declarate de reclamanta S.C. „X” și de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice, în nume propriu și în reprezentarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr.XX din 2005

pronunțată de Curtea de Apel - Secția comercială și de contencios administrativ, în dosarul nr.XX/2003.

Casează hotărârea atacată și pe fond, admite în parte acțiunea formulată de reclamanta S.C. „X”.

Anulează parțial Cap.III.1 și Cap.III.3 din procesul-verbal din 2003 încheiat de Direcția Generală a Finanțelor Publice - Direcția Controlului Fiscal și pct.A2 și pct. C din decizia nr.78 din 2004 emisă de Ministerul Finanțelor Publice, numai cu privire la deducerea fiscală a provizioanelor în sumă de „C” lei constituite la 31 decembrie 2000 și cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente realizate de firma „L” în anii 1999 și 2000, cu majorările/dobanzile și penalitățile de întârziere aferente.