

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

Decizia nr.3376

Dosar nr.813/64/2009

Ședința publică de la 3 iulie 2012

Președinte:	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

La data de 19 iunie 2012 s-au luat în examinare recursurile formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Administrația Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală împotriva sentinței nr.X din 28.04.2011 a Curții de Apel .X. -secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile cauzei au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, iar pronunțarea deciziei a fost amânată pentru data de 3 iulie 2012, dată la care Înalta Curte a pronunțat hotărârea ce urmează.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I.Circumstanțele cauzei

1. Cadrul procesual

Pe rolul Curții de Apel .X. a fost înregistrată la data de 11.11.2009 cererea reclamantei SC X SRL .X. formulată în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de soluționare a Contestațiilor .X. și Administrația Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, privind constatarea nulității absolute a Deciziei de

impunere nr..X. din 06.11.2008 și în accesoriu a Deciziei nr..X. din 21.07.2009 pentru suma de .X. lei T.V.A. stabilit suplimentar și în accesoriu pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere pentru lipsa obiectului actului administrativ; - anularea în tot a Deciziei de impunere nr..X. din 06.11.2008 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X.A din 06.11.2008 ca netemeinice și nelegale, respectiv pentru suma totală de .X.; anularea în parte a Deciziei nr..X. din 21.07.2009 cu cheltuieli de judecată.

Pe rolul Curții de Apel .X. a fost înregistrată încă o cauză având aceleași părți, ca și în dosarul cu numărul de mai sus, cu obiect similar, iar dosarul nr. .X./64/2009 al Curții de Apel .X. a fost conexas la cauza de față.

Asupra celor două acțiuni și asupra excepției de conexare a dosarului instanța s-a pronunțat în ședința din 15.02.2010, (fila 568-569, vol.II, dosar X/64/2009) prin Încheiere, dispunând conexarea dosarului nr. .X./64/2009 al Curții de Apel .X., la dosarul prezent nr. X/64/2009, având în vedere obiectul celor două cauze a dispus în sensul conexării lor, natura litigiului și organul emitent al deciziilor de impunere contestate în cele două dosare, apreciind ca fiind îndeplinite condițiile prevăzute de art. 164 Cod procedură civilă.

Întrucât societatea reclamantă a intrat în insolvență pe parcursul judecării cauzei, instanța a încuviințat introducerea în cauză a Casei de X, în calitate de administrator judiciar.

2.Hotărârea Curții de Apel

Prin sentința nr.X din 28.04.2011 a Curții de Apel .X. a fost admisă în parte acțiunea formulată de reclamanta SC X SRL .X., prin administrator judiciar X SPRL în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor .X. și Administrația Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală și în consecință, a fost anulată Decizia de impunere nr..X./06.11.2008 și Raportul de inspecție fiscală nr..X.A din 06.11.2008, a fost anulată în parte a Decizia nr..X./21.07.2009, cu privire la pct.1 referitoare la suma de .X. lei contestată de reclamantă.

Instanța a respins cererea reclamantei privind nulitatea absolută a actelor administrativ fiscale atacate sus menționate.

Instanța a admis acțiunea formulată de aceeași reclamantă în contradictoriu cu aceleași pârâte din dosarul conexas nr..X./64/2009 al Curții de Apel .X. și, în consecință, a anulat în tot Decizia de impunere nr..X./06.11.2008, modificată în data de 16.01.2009 și Raportul de inspecție fiscală nr..X.A din 06.11.2008, modificat la data de 16.01.2009, emis de pârâta Administrația Finanțelor Publice .X..

A fost anulată în tot Decizia nr.X/07.08.2009 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor .X. și a obligat pârâtele să plătească reclamantei suma de .X. lei, reprezentând onorariu expertiză efectuată în cauză.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța a reținut că la data de 06.11.2008 s-a emis decizia de impunere nr..X./06.11.2008 și Raportul de inspecție fiscală nr. .X.A/06.11.2008 .

Împotriva acestor acte administrative fiscale S.C. X SRL a formulat contestație, iar prin Decizia nr..X./21.07.2009 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a admis în parte contestația pentru suma de .X. lei și a desființat parțial decizia pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoare adăugată, fiind respinsă ca rămasă fără obiect contestația pentru suma de .X.lei. A fost respinsă contestația pentru suma de .X.lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar cu majorări de întârziere aferente, taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar cu majorări de întârziere aferente.

Pentru a stabili aceste obligații fiscale suplimentare, organul fiscal de control a apreciat, în urma controlului efectuat, că sumele alocate cu formare și perfecționare profesională a personalului angajat sunt sume nedeductibile fiscal, pe considerentul că formarea profesională „nu constituie cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri impozabile” și nu s-a făcut dovada scopului economic al operațiunii de școlarizare , iar cheltuielile cu cartele telefonice „nu au legătura cu activitatea societății”, nu s-a aplicat procedeul sutei mărite pentru determinarea contravalorii TVA legat de factura emisă de către S.C. .X. S.A.

Prin formularea contestațiilor, atât a celor pe cale administrativă, cât și a celor ce fac obiectul dosarelor nr. X/64/2009 și nr..X./64/2009, reclamanta a susținut că emiterea celor două decizii de impunere succesive au fost întocmite cu încălcarea dispozițiilor legale prevăzute de către O.G. nr.129/2000 privind

formarea profesională a adulților, a Codului Muncii-Legea nr.53/2003, care prevede formarea profesională obligatorie anuală a angajaților, precum și a prevederilor Codului Fiscal - Legea 571/2003, dispoziții legale care nici nu specifică și nici nu condiționează realizarea formării profesionale „în scopul realizării de venituri impozabile și nici de efectuarea dovezii scopului economic.

Un prim aspect pe care îl sesizează instanței de judecată relativ la decizia de impunere nr..X./2008 îl constituie calcularea în mod abuziv a majorărilor de întârziere, după data începerii inspecției fiscale, respectiv după data de 17.04.2007.

Un alt motiv al contestației formulată de reclamantă pe cale administrativă a fost acela că organul emitent a calculat în mod eronat majorări de întârziere la impozitul pe profit pe anul 2003 trim.II în cuantum de .X. lei, în loc de .X. lei.

Dar contestația a fost respinsă ca rămasă fără obiect, motivată de faptul că organul emitent a procedat la rectificarea greșelilor de calcul în ceea ce privește calcularea în plus a sumei de .X. lei, considerând-o o greșală materială.

Instanța de primă jurisdicție a reținut un prim aspect de nelegalitate și netemeinicie cu privire la modalitatea de calcul, respectiv faptul că suma de .X. lei a fost reținută și calculată în plus prin Decizia de Impunere nr..X./2008 (fapt recunoscut și de aceasta prin emiterea adresei nr..X.A/19.01,2009 - fila 36 vol. I, din dosar .X./64/2009) întrucât organul de control în mod eronat a calculat suma de .X. lei, în loc de .X. lei, sens în care instanța a apreciat că se impune anularea Deciziei de Impunere nr..X./2008 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X.A/06.11.2008 pentru suma de .X. lei.

Un al doilea aspect de nelegalitate și netemeinicie, sub aspectul modalității de calcul, privește calcularea majorărilor de întârziere la toate presupusele obligații de plată, care s-au calculat după data începerii inspecției fiscale 17.04.2007, contrar dispozițiilor Ordinului nr..X. /30.11.2006 anexa 17.

Un al treilea motiv de nelegalitate și netemeinicie sub aspectul modalității de calcul, în ceea ce privește desființarea parțială a deciziei de impunere nr..X./2008 prin decizia nr..X./2009, instanța reține că, deși prin această decizie se desființează decizia cu privire la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoare adăugată, în

cuprinsul deciziei de soluționare nu se face vorbire care ar fi și accesoriile aferente sumei de .X. lei, care se înlătură din cuprinsul deciziei nr..X./2008, respectiv dacă suma de .X. lei este anulată sau nu.

Ținând cont de faptul că organul de control fiscal a calculat în mod nelegal accesorii după data începerii inspecției fiscale 17.04.2007, instanța a reținut că se impune anularea Deciziei de Impunere nr..X./2008 și a Raportului de Inspecție fiscală nr..X.A/06.11.2008, pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și suma de X lei, reprezentând accesoriile calculate la acest impozit pe profit stabilit suplimentar.

Instanța de fond a reținut că dispozițiile legale privind formarea profesională a adulților prevăd deductibilitatea acestor cheltuieli, nefiind prevăzute limite maxime sau minime în ceea ce privește cuantumul acestor cheltuieli.

Referitor la impozitul pe profit suplimentar stabilit în sarcina reclamantei derivând din cheltuieli de școlarizare, instanța reține că dispozițiile art.21 alin.20 lit.h din Codul Fiscal prevăd că „sunt cheltuieli în scopul realizării de venituri și cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat”, iar coroborate cu prevederile art. 34 din O.G. nr.129/2000, care dau posibilitatea angajatorilor de a forma profesional proprii angajații cu carnet de muncă, rezultă că, dacă actele normative enunțate nu prevăd limita de sumă a acestor cheltuieli cu formarea profesională a angajaților, *aceste cheltuieli nu sunt limitate*, deoarece nici codul fiscal, nici codul muncii sau legea privind formarea profesională a adulților nu prevăd ca și condiție a deductibilității sumelor alocate cu școlarizarea, încadrarea personalului școlarizat pe funcții de conducere, cum în mod eronat a apreciat organul de control, ca și motiv al neacordării dreptului de deducere. *În concluzie instanța de fond a apreciat că vor fi considerate deductibile cheltuielile cu formarea profesională a angajaților.*

În susținerea admiterii contestației și anulării sumei de X lei instanța a avut în vedere și concluziile expertului Pop Flavius, concretizate în cuprinsul expertizei depuse la dosarul cauzei, potrivit cărora *societatea a dedus în mod corect cheltuielile cu formarea profesională în sumă de .X. lei.*

De asemenea, instanța a reținut că opinia organului de control fiscal ce se regăsește în întâmpinarea depusă la dosarul cauzei, precum și punctele de vedere ulterioare depuse, nu se întemeiază pe prevederi legale care să conducă la răsturnarea apărărilor reclamantei.

În ceea ce privește quantumul sumelor efectuate cu școlarizarea se reține că, în legislația în vigoare, la data efectuării cheltuielilor nu exista un plafon minim sau maxim al quantumului acestor cheltuieli de școlarizare, fapt confirmat atât de legislația în vigoare, cât și de expertul X în cuprinsul expertizei depuse la dosarul cauzei, sens în care instanța a apreciat că susținerile organului de control, potrivit căruia quantumul cheltuielilor cu formarea profesională ar fi prea mare, nu au suport legal.

Instanța a reținut și soluția dată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr.X/64/2008 prin Decizia nr.X/F/2010, potrivit căreia cheltuielile efectuate de societate cu formarea profesională a salariaților proprii sunt deductibile fiscal.

În ceea ce privește cheltuielile efectuate de către societate cu cartelele telefonice, instanța apreciază că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, fapt reținut și de expert în lucrarea efectuată în cauză.

Cu referire la suma precizată, instanța apreciază că, aceasta a fost reținută nelegal în sarcina reclamantei cu titlu de datorii fiscale motiv pentru care va fi anulată decizia cu privire la această sumă.

În ce privește legalitatea Deciziei de impunere nr..X./2008 și a Raportului de Inspecție fiscală nr..X.A/06.11.2008 modificate în data de 16.01.2009, ce fac obiectul acțiunii din dosarul nr..X./64/2009, se reține că urmare a depunerii contestației la organul emitent împotriva actelor administrativ fiscale mai sus menționate, organul fiscal în loc să dea curs contestației pentru suma de .X. lei, eronat calculată cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, a emis o nouă decizie de impunere și un nou raport de inspecție fiscală cu aceleași numere ca și primele, iar prin adresa nr.X/19.01.2009 remite aceste 2 acte administrativ fiscale reclamantei, precizând ca au corectate erorile materiale din cuprinsul celor două acte pentru suma de .X. lei.

Prin emiterea celei de-a doua decizii de impunere cu același număr și aceeași dată, dar expediate în 16.01.2009, organul emitent

nu dispune revocarea primului act administrativ fiscal, respectiv decizia nr..X./06.11.2008 și Raportul din noiembrie.

Prin nerevocarea primului act administrativ emis, respectiv decizia de impunere nr..X./06.11.2008 instanța apreciază că în cauză suntem în prezenta unei duble impuneri, cu atât mai mult cu cât împotriva celor două acte administrativ fiscale emise în luna ianuarie, reclamanta a făcut contestație și aceasta a fost respinsă prin decizia nr.X/2009 de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, ca fiind rămasă fără obiect.

În ce privește existența în cauză a dublei impunere, instanța reține următoarele argumente:

- prima decizie de impunere nr..X./2008 emisă și primul raport de inspecție fiscală nr..X.A/06.11.2008 nu au fost revocate de organul fiscal emitent, iar
- noua decizie de impunere nr..X./2008 și „raport de inspecție fiscală nr..X.A/06.11.2008 emise în 16.01.2009, cuprind sume suplimentare primei decizii de impunere, în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar. Astfel, în prima decizie de impunere impozitul pe profit stabilit suplimentar era de X lei, în timp ce în cea de-a doua este de X lei .

Așadar, se poate observa că de fapt cuantumul impozitul pe profit stabilit suplimentar este mult mai mare față de prima decizie și eronat evidențiată, deoarece potrivit concluziilor raportului de inspecție fiscală ar trebui să fie numai de X lei, așa cum se menționează și în fila 61 din primul raport de inspecție fiscală, precum și la fila 63 din cel de-al doilea raport de inspecție fiscală.

Un prim aspect de nelegalitate și netemeinicie al celei de-a doua decizii de impunere este incorecta evidențiere a cuantumului presupusului impozit pe profit stabilit suplimentar datorat de .X. lei, în loc de .X. lei.

Un al doilea aspect al dublei impuneri ar fi acela că deși suma de .X. lei (compusa din .X.lei impozit pe alte venituri persoane fizice,-.X.lei majorări de întârziere aferente impozitului alte venituri persoane fizice,-.X. lei impozit pe venituri din dividende ,-.X. lei majorări aferente impozitului pe venituri din dividende) și suma de .X.lei (admisă la contestație în vederea refacerii controlului), au fost admise la contestație și desființate prin prima decizie de impunere,

respectiv decizia nr..X./2009 emisă de Direcția Generala de Soluționare a Contestațiilor.

Totuși în urma soluționării contestației împotriva celei de-a doua decizii de impunere modificată de organul jurisdicțional, Direcția Generala de Soluționare a Contestațiilor prin decizia nr.X/2009 nu a îndepărtat aceste sume, ci doar a respins contestația ca fiind fără obiect și prin cea de-a doua decizie emisă în luna ianuarie a rămas perfect valabilă, dar de aceasta dată pentru întreaga suma evidențiată în decizie, deci și pentru sumele care fuseseră inițial anulate prin decizia nr..X./21.07.2009 deși este vorba de puterea de lucru judecat pentru suma de .X. lei și suma de .X.lei.

Și în ceea ce privește cea de-a doua decizie se reține încălcarea dispozițiilor legale sub aspectul modalității de calcul al accesoriilor, respectiv faptul că modalitatea corectă este aceea în conformitate cu care calcularea majorărilor de întârziere la toate presupusele obligații de plată trebuia să se facă în concordanță cu dispozițiilor Ordinului nr..X./30.11.2006 anexa 17 respectiv, la data de 17.04.2007 și nu ulterior acestei date, respectiv până la data de 30.11.2008.

Ca urmare, se reține și faptul că și Decizia de impunere nr..X./2008 modificată a fost emisă cu încălcarea dispozițiilor prevăzute de Ordinul nr..X./30.11.2006, respectiv faptul că s-au calculat accesorii după data începerii inspecției fiscale, întrucât accesoriile trebuiau calculate până la data de 17.04.2007, data începerii inspecției fiscale și nu până la data de 30.11.2008, așa cum au fost calculate de organul fiscal.

În concluzie, instanța apreciază că impozitul pe profit suplimentar reținut în sarcina reclamantei pentru anii 2003-2007 de organul fiscal a fost greșit calculat.

Instanța apreciază că în cauză nu se impune constatarea nulității absolute a celor două decizii de impunere și a celor două decizii de soluționare a contestațiilor emise de către pârâta Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor .X., reținând că aceste acte fiscale sunt motivate de organul fiscal emitent.

Raportat la nulitatea absolută invocată în cauză, instanța consideră că actele respective trebuie analizate pe fondul lor, adică al legalității și temeiniciei lor și dacă reclamanta datorează sau nu sumele reținute prin aceste acte fiscale cu titlu de impozit pe profit

suplimentar stabilit și majorări, TVA și majorări, în sumele cuprinse în aceste acte fiscale.

Referitor la acțiunea formulată în dosarul .X./64/2009, instanța constată că de fapt prin Decizia de impunere nr..X./16.01.2009, organul fiscal a reținut încă o dată în sarcina reclamantei, cu titlu de obligații fiscale, aceleași debite pentru aceeași perioadă, fiind vorba de o dublă impunere, motiv pentru care se impune admiterea acțiunii și anularea actelor fiscale atacate.

În sensul, admiterii în parte a acțiunii din dosarul prezent și a admiterii acțiunii din dosarul conexas, instanța a avut în vedere atât înscrisurile de la dosar, poziția părților, prevederile legale privind impozitul pe profit suplimentar și accesoriile, TVA și majorări de întârziere, dar și concluziile expertului, cuprinse în raportul de expertiză efectuat în cauză, precum și a răspunsului la obiecțiunile la lucrarea de expertiză, luând în considerare răspunsul punctual al expertului la cele șapte obiective propuse pentru efectuarea acestei lucrări și pentru clarificarea obiectului cauzei.

Instanța reține că, în fapt și în drept datoria fiscală stabilită de organul de control în sarcina reclamantei prin prima decizie de impunere și prin primul raport fiscal sunt nedatorate, iar sumele calculate cu titlu de impozit pe profit suplimentar calculate pentru anii 2003-2007 nu au bază legală, respectiv debitul stabilit cu privire la achiziționarea cartelelor telefonice este nedatorat, cheltuielile de școlarizare și formare profesională pentru personalul angajat cu carnet de muncă la reclamantă nu pot fi impozitate suplimentar.

În ce privește TVA respins la rambursare și stabilit suplimentar pentru cartelele telefonice achiziționate de la SC .X. SRL, a fost calculat fără a se indica baza legală și în mod greșit a fost respins la rambursare, fiind considerată nedeductibilă, motiv pentru care și aceste sume vor fi anulate ca nefiind datorate.

Instanța reține și faptul că în ceea ce privește accesoriile la impozitul pe profit suplimentar și la TVA și modalitatea de calcul a acestora utilizată de organul fiscal este nelegală, întrucât ele au fost calculate și după data începerii controlului fiscal, adică după data de 17.04.2007, motiv pentru care se vor anula și aceste sume privind accesoriile calculate de pârâtă.

De altfel, instanța constată că prin decizia de impunere emisă de pârâtă și Raportul fiscal nu s-a procedat la o corectare efectivă a

erorilor materiale, iar calculul datoriei fiscale nu s-a făcut legal de organul fiscal prin cele două acte din 16.01.2009, nerevocând primul act fiscal Decizia nr..X./06.11.2008, sens în care atât actele inițiale, cât și cele ulterioare au fost anulate ca nelegale.

3. Recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Administrația Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Considerentele expuse în motivele de recurs sunt comune ambelor recursuri, iar motivele se încadrează în dispozițiilor art.304 pct.9 Cod procedură civilă invocându-se aplicare greșită a legii în ceea ce privește soluția de admitere a acțiunilor conexe și de anulare a deciziei de impunere nr..X./6.XI.2008 și raportului de inspecție fiscală nr..X./A din 6.XI.2008 și aceleași acte astfel cum au fost modificate contestate și în dosarul conex nr..X./64/2009 al Curții de Apel .X..

S-a dispus anularea în parte a Deciziei nr..X./21.07.2009, respectiv cu privire la pct.1 din decizie privind suma de .X. lei și s-a dispus anularea în tot a Deciziei nr.X/7.08.2009 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor .X..

În motivele de recurs se arată următoarele în ceea ce privește soluția recurată.

În ceea ce privește anularea în parte a Deciziei nr..X./21.07.2009 cu privire la pct.1 în ceea ce privește suma de .X. lei apreciindu-se greșit de instanța de fond în sensul că această sumă a fost reținută nelegal în sarcina reclamantei.

Se apreciază în motivele de recurs că instanța de fond a apreciat greșit în raport de perioada supusă controlului 2003-2009 în ceea ce privește calculul impozitului pe profit că reclamanta a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal aferente anului 2003 în contul 628 suma de X lei reprezentând contravaloare cursuri de formare profesională.

Recurentele arată că această sumă nu este deductibilă deoarece nu reprezintă o cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri impozabile și pe cale de consecință s-a stabilit corect un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2003 în sumă de .X. lei.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de salarizare aferente anului 2004 facturate de Fundația X pentru

angajații societății se arată că s-a reținut corect de organele de inspecție fiscală că această cheltuială nu este deductibilă la calculul profitului impozabil deoarece nu a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile se invocă greșita aplicare a dispozițiilor art.21(4) lit.m din Legea nr.571/2003 și a normelor metodologice.

Pentru anul 2006 se arată că reclamanta a înregistrat greșit ca fiind cheltuieli deductibile fiscal de .X. lei, organele fiscale constatând că această cheltuială nu este deductibilă fiscal, iar instanța de fond a aplicat greșit dispozițiile art.21(1) din Legea nr.571/2003 coroborat cu dispozițiile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004.

Aceasta deoarece s-a constatat în mod corect de organele de inspecție fiscală că participarea la cursurile de formare profesională plătite de reclamanta Fundația Dacia nu era necesare și pe cale de consecință nu pot fi recunoscute ca fiind o atitudine de formare profesională în sensul reglementărilor OG nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților neexistând o legătură între ocupațiile personalului „instruit” și rezultatele activității desfășurate de către reclamantă.

S-a apreciat că în mod greșit instanța de fond a apreciat ca deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu titlu de formare profesională pentru angajații societății, cheltuielile care nu au constituit o activitate generatoare de venit.

Cu privire la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu cartele telefonice achiziționate în perioada septembrie - decembrie 2006 în valoare totală de .X. lei se arată că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal având în vedere numărul mare de cartele telefonice achiziționate în raport de numărul de salariați.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA se arată că în mod corect s-a apreciat că reclamanta nu are drept de deducere pentru TVA înscrisă în facturile de achiziție de cartele telefonice deoarece aceste achiziții nu sunt destinate în folosul realizării de operațiuni taxabile, iar recurenta nu a prezentat în justificare documente din care să reiasă modul efectiv în care utilizarea respectivelor cartele telefonice a avut ca efect realizarea de operațiuni taxabile în raport de dispozițiile art.145 alin .3 lit.a din Legea nr.571/2003.

În ceea ce privește soluția dispusă de instanța de fond de anulare atât a deciziei de impunere nr..X./2008 cât și a Deciziei nr.X/7.08.2009 se arată că instanța de fond a apreciat greșit în sensul existenței unei duble impuneri pentru reclamanta-intimată din partea organelor fiscale.

În cauză reclamanta-intimată a formulat trei contestații împotriva deciziei de impunere soluționată prin Decizia nr.X/7.08.2009.

Prin Decizia nr..X./21.07.2009 a fost soluționată contestația reclamantei pentru suma de .X. lei, sumă care cuprinde și debitul de .X. lei la data de 9.02.2009 astfel că în mod corect a fost respinsă contestația pentru această sumă ca rămasă fără obiect, prin decizia nr.X/7.08.2009.

Iar eroare materială a fost corectată de organele fiscale prin emiterea deciziei de impunere nr..X./6.XI.2008 corectată și comunicată intimătei-reclamante la data de 21.01.2009.

Iar această condiție a fost efectuată în baza art.48 din OG nr.92/2003 și s-a procedat la emiterea deciziei de impunere nr..X./6.XI.2008 corectată unde a înscris suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit calculat prin raportul de inspecție fiscală nr..X. din 6.XI.2008. În consecință se arată că susținerea instanței de fond în sensul existenței unei duble impuneri este eronată.

Recurentele solicită admiterea recursurilor și modificarea sentinței atacate în sensul respingerii acțiunilor conexe ca nefondate.

La dosar intimata -reclamantă a formulat întâmpinare și concluzii scrise în care a invocat excepția nulității recursurilor, iar pe fond a solicitat respingerea recursurilor ca nefondate.

Excepția nulității recursurilor, Curtea în baza art.137(1) Cod procedură civilă o va respinge apreciind că motivele de recurs invocate se încadrează în dispozițiile art.304 pct.9 Cod procedură civilă fiind aplicabile în cauză dispozițiile art.306(3) Cod procedură civilă coroborat cu dispozițiile art.304¹ Cod procedură civilă.

Analizând recursurile declarate, în raport de motivele invocate Curtea le apreciază pentru următoarele considerente ca nefondate, în cauză nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.304 pct.9 Cod procedură civilă respectiv greșita aplicare a legii.

Curtea apreciază că soluția de admitere a acțiunilor conexe este dată cu aplicarea corectă a legii, ambele decizii de impunere succesive contestate care fac obiectul dosarelor nr.X/64/2009 și nr..X./64/2009 fiind emise cu încălcarea dispozițiilor legale, aspecte de nelegalitate invocate în motivele de recurs nefiind reținute.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor prevăzute de OG nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților, în mod corect au fost interpretate aceste dispoziții în sensul că aceste cheltuieli efectuate cu formarea profesională de către reclamanta-intimată sunt cheltuieli deductibile fiscal, în condițiile art.21(2) lit.h din Legea nr.571/2003. Această categorie de cheltuieli cele pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat, sunt prezumate de legiuitor ca având natura unor cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri art.21(2) din Legea nr.571/2003 constituindu-se ca normă derogatorie de la textul de principiu în materia deductibilității fiscale a cheltuielilor, respectiv dispozițiile art.21(1) din Legea nr.571/2003 care arată că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Dispozițiile legale aplicabile nu condiționează realizarea formării profesionale în scopul realizării de venituri impozabile și nici de efectuarea dovezii scopului economic, respectiv realizarea veniturilor societății.

În acest sens sunt și concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză, în sensul că aceste cheltuieli sunt deductibile.

Aspectul de nelegalitate privind cheltuielile efectuate de reclamantă cu cartelele telefonice, în mod corect s-a apreciat că suma de .X. lei este deductibilă fiscal. În acest sens și concluziile raportului de expertiză în condițiile în care din punct de vedere legal acest tip de cheltuieli nu poate fi eliminat, nu există un plafon maxim al acestor cheltuieli iar achiziționarea de cartele telefonice nu intră sub incidența operațiunilor taxabile, acestea fiind folosite în activitatea curentă a societății reclamante și nu pentru a fi vândute ca atare, nefiind supuse operațiunii de taxare.

În ceea ce privește relația de aplicare invocată în recurs între societatea reclamantă care are ca asociat unic pe X și Fundația X, în cauză nu poate fi reținută relația de afiliere, în condițiile în care X deține doar 9% din drepturile de vot din cadrul Fundației Dacia

nefiind îndeplinit procentul de 25% conform dispozițiilor art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003.

Acest aspect nu a format obiectul analizei instanța de fond, care a verificat în concret legalitatea celor două decizii de impunere succesive în raport de sumele de reținute ca fiind datorate.

În mod corect s-a apreciat de prima instanță că prin nerevocarea expresă a primei decizii de impune nr..X./2008 s-a realizat o dublă impunere pentru reclamantă prin emiterea deciziei nr.X/2009.

Nu poate fi reținută ca legală soluția de administrativă de respingere a contestației ca rămasă fără obiect, nefiind vorba de o simplă eroare materială. În mod corect s-a apreciat de instanța de fond existența dublei impunerii pentru suma de .X. și respectiv suma de .X. lei.

În mod corect instanța de fond a constatat că sumele reținute în deciziile de impunere pentru anii 2003-2007 nu reprezintă datorii fiscale legal datorate, atât cele stabilite cu titlu de impozit pe profit suplimentar cât și TVA respins la rambursare și accesorii aferente.

În acest sens sunt și concluziile raportului de expertiză prin care s-a apreciat că impozitul este o datorie fiscală nelegală și nejustificată, iar TVA respins la rambursare a fost stabilit în lipsa unei baze legale.

Față de cele expuse mai sus, Curtea în baza art.137(1) Cod procedură civilă art.312(1) și (2) Cod procedură civilă va respinge excepția nulității recursurilor invocate de reclamanta-intimată, iar pe fond va respinge recursurile ca nefondate menținând ca legală și temeinică sentința pronunțată de instanța de fond.

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

Respinge excepția nulității recursurilor.

Respinge recursurile formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Administrația Finanțelor Publice .X. - Activitatea de

Inspecție Fiscală împotriva sentinței nr.X din 28.04.2011 a Curții de Apel .X. -secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 3 iulie 2012.

JUDECĂTOR,

X

JUDECĂTOR,

X

JUDECĂTOR,

X

MAGISTRAT ASISTENT,

X