

ROMANIA  
CURTEA DE APEL ...  
SECTIA COMERCIALA SI CONTENCIOS ADMINISTRATIV  
DOSAR NR. .../ CA/ 2006

DECIZIA NR. 169/ CA/ 2006 - R  
Sedinta publica din ...  
PRESEDINTE:  
GREFIER:

Pe rol fiind solutionarea recursului in contencios administrativ formulat de reclamanta SC "X" SA cu sediul in ..., in contradictoriu cu intimatii parati Directia Generala a Finantelor Publice ..., Activitatea de Control Fiscal ... - ambele cu sediul in ... si Agentia Nationala de Administrare Fiscala cu sediul in Bucuresti, str. Apolodor nr. 17, sector 5, impotriva sentintei nr. ... din 23 februarie 2006, pronuntata de Tribunalul ... in dosarul nr. .../ 2005, avand ca obiect anulare act de control fiscal.

La apelul nominal facut in sedinta publica de azi, se prezinta pentru recurenta reclamanta SC "X" SA - consilier juridic ..., in baza imputernicirii de reprezentare juridica nr. ... din 30 mai 2006, lipsa fiind intimatii parati Directia Generala a Finantelor Publice ..., Activitatea de Control Fiscal ... si Agentia Nationala de Administrare Fiscala Bucuresti.

Procedura de citare este legal indeplinita.

S-a facut referatul cauzei invederandu-se instantei faptul ca, recursul este legal timbrat cu suma de ... RON taxa judiciara de timbru achitata prin chitanta nr. .../ 01 iunie 2006, emisa de Oficiul Postal nr. 1 ..., plus ... lei timbru judiciar, intimatele parate au depus la dosar intampinare, in dublu exemplar, dupa care:

Reprezentanta recurentei reclamante invedereaza instantei faptul ca, a lecturat intampinarea depusa la dosar, nu mai are alte cereri si solicita cuvantul asupra recursului.

Instanta, nefiind alte cereri sau exceptii, acorda cuvantul asupra recursului.

Reprezentanta recurentei reclamante sustine recursul astfel cum a fost formulat si motivat in scris, solicita admiterea recursului, casarea sentintei si pe cale de consecinta, anulara in totalitate a obligatiilor la care instanta de fond a obligat-o, cu cheltuieli de judecata, in fond si recurs, reprezentand taxe de timbru. In esenta invedereaza faptul ca, in perioada mai - iulie 2005, inspectorii intimatei parate DGFP ..., au efectuat un control partial, fiind

sesizata inregistrarea in contabilitate, pe baza contractului nr. .../ 2004 si a facturii emise de SC "Y" SA, suma de ... lei. Organul de control nu a recunoscut aceste cheltuieli ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit, pe motiv ca recurenta nu a putut prezenta documentele din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate si ca sumele facturate de aceasta societate nu au contribuit la cresterea eficientei activitatii recurente, ci a determinat o reducere a acesteia. Documentele pe care le-a prezentat recurenta, atesta faptul ca rapoartele au fost predate si acceptate, insa in raportul de inspectie fiscala, s-a ignorat cu rea credinta continutul acestora. De asemenea, in anexele la contractul nr. ... au fost precizate exact serviciile prestate, tarifele concepute si negociate, precum si numarul de ore efectuate lunar, insa organul de control nu a luat in considerare acest aspect, mai mult instanta de fond apreciind gresit ca aceste inscrieri au dobandit data certa la data depunerii lor la intimata parata de rand I.

Fata de aceste aspecte apreciaza ca, instanta de fond, in mod gresit a ignorat cu buna stiinta documentele valabil incheiate intre partile contractante. De asemenea, mai mentioneaza si faptul ca, ulterior intocmirii contractului si semnarii lui de catre recurenta reclamanta, au fost intocmite si anexele la contract, care au fost semnate de administratorul societatii reclamante si pastrate intr-un alt dosar, iar organul de control la momentul verificarii nu a solicitat si aceste anexe si din omisiune, acestea nu au fost puse la dispozitia organelor de control, neputand fi vorba insa ca aceste documente nu ar fi existat la data controlului. Fata de aceste aspecte, solicita admiterea recursului.

## CURTEA DE APEL DELIBERAND:

Constata ca, prin sentinta nr. ... din 23 februarie 2006, Tribunalul ... a respins exceptia de tardivitate invocata de parata Directia Generala a Finantelor Publice ... .

A respins ca nefondata actiunea formulata de reclamanta SC "X" SA, in contradictoriu cu paratele Directia Generala a Finantelor Publice ..., Activitatea de Control Fiscal ... si Agentia Nationala de Administrare Fiscala Bucuresti, in partea privind anulara raportului de inspectie fiscala nr. ... din 6 iulie 2005 si a deciziei de impunere nr. ... din 7 iulie 2005, prin care parata Activitatea de Control Fiscal ... a stabilit in sarcina reclamantei obligatia de plata a sumelor de ... lei impozit pe profit, ... lei dobanzi si ... lei penalitati de intarziere aferente si a deciziei nr. ... din 14 septembrie 2005, emisa de parata Directia Generala a Finantelor Publice ... .

A fost respins ca inadmisibil, capatul de cerere privind inlaturarea

obligatiei reclamantei de a plati amenda in suma de ... lei.

Pentru a pronunta aceasta hotarare, instanta de fond a retinut ca in perioada 23 mai - 6 iulie 2005, parata, in baza temeticii privind controlul financiar la societatile comerciale la care statul sau o unitate administrativ teritoriala este actionar majoritar si care au raportat pierderi potrivit bilantului contabil, a efectuat o inspectie fiscala partiala, la reclamanta SC "X" SA.

Din controlul efectuat a rezultat ca, intre reclamanta si SC "Y" SA, s-a incheiat contractul nr. ... din 30 septembrie 2004, prin care prestatorul s-a obligat sa presteze in favoarea beneficiarei, servicii de management financiar si activitati de marketing si sondare a pietei, in scopul cresterii eficientei activitatii beneficiarului.

Durata contractului incheiat de parti a fost de 3 luni incepand cu data de 1 octombrie 2004 si pana la 31 decembrie 2004.

Potrivit contractului, prestatorul s-a obligat sa asigure analiza activitatii si definirea proceselor, conform cererilor beneficiarului si sa asigure instruirea minima a personalului, privind modul de utilizare a procedurilor stabilite.

Din cuprinsul contractului nu a rezultat faptul ca, acesta ar avea vreo anexa si nici ca partile contractante au convenit in acest sens, pentru viitor, respectiv durata contractului .

La incheierea contractului, reclamanta a fost reprezentata de directorul ..., care asa cum a rezultat din raportul de inspectie fiscala, bazat pe incheierea nr. .../ 2005 - ocupa si functia de administrator al societatii si care prin nota explicativa data in fata inspectorilor fiscali, a precizat ca reclamanta nu mai detine alte acte decat cele prezentate, respectiv mentionate in raport.

S-a constatat ca, anexele 1, 2 si 3 nu sunt datate si nici inregistrate la nici una din parti si nici nu au fost prezentate de reclamanta , in timpul inspectiei fiscale.

Ca urmare, aceste inscrieri au dobandit data certa, conform art. 1182 Cod civil, la data depunerii lor la parata, anexate la contestatia formulata impotriva actelor administrativ fiscale atacate, dupa expirarea duratei contractului si dupa expirarea termenului de depunere a situatiilor financiare la organul fiscal competent.

S-a retinut astfel ca, anexele 1, 2 si 3 nu constituie documente justificative, in sensul dat expresiei prin art. 6 din Legea nr. 82/ 1991, in baza carora reclamanta sa fie indreptatita sa deduca din impozitul pe profit aferent anului 2004, cheltuielile angajate in temeiul contractului nr. .../ 2004 in suma de ... lei.

Ca urmare, in mod justificat a constatat si apreciat organul fiscal parat, ca in contractul care a stat la baza facturii, in valoare de ... lei nu sunt precizate in concret serviciile prestate, tarifele percepute, numarul de ore prestat, ca nu exista o defalcare a cheltuielilor de aceasta natura, pe intreaga

durata a contractului cata vreme plata s-a efectuat in lipsa unor astfel de acte justificative.

De asemenea, s-a mai retinut ca, reclamanta nu a prezentat nici acte justificative care sa confirme ca serviciile de management financiar si marketing pe care SC "Y" SA s-a obligat sa le presteze, au fost efectiv prestate, rapoarte de lucru intocmite si semante de prestator, neputand fi considerate acte justificative in sensul art. 6 din Legea nr. 82/ 1991.

Cat preveste cresterea aficientei activitatii, organul de inspectie fiscala a constatat, iar reclamanta a confirmat ca pe durata contractului, indicele este inferior fata de indicele de crestere a cheltuielilor din aceeaasi perioada.

Din raportul de inspectie fiscala, a rezultat si faptul, necontestat de reclamanta, ca prestatorul SC "Y" SA este membru al grupului de firme ..., din care face parte si ..., care la data de ... 2004, data incheierii contractului nr. ... din ...2004, si la ... 2004, data emiterii facturii, este actionarul majoritar la reclamantei SC "X" SA cu un procente de 96,45%.

Conform pct. 20 din HG nr. 44/ 2004, in cazul serviciilor de administrare si conducere din interiorul grupului, intre persoanele afiliate, ca si in speta, costurile de admnistrare, management, control, consultanta sau functii similare, sunt deduse la nivelul central sau regiona, prin intermediul societatii mama in numele grupului, ca un tot unitar. Ca urmare, cu incalcarea prevederilor aratate, reclamanta a considerat ca suma de ... lei, platita SC "Y" SA este o cheltuiala deductibila fiscal.

Totodata, conform pct.. 20 alin..1 lit.. b) din HG nr. 44/ 2004 serviciile trebuie sa fie prestate in fapt, ceea ce nu s-a dovedit de catre reclamanta, atata timp cat din actele aflate la dosar nu rezulta cand, cum si domeniul in care a fost instruit personalul, care sunt documentele cu care se atesta efectuarea instruirii - certificatele de participare la curs, sau diplome de absolvire.

In cauza, s-a apreciat ca sunt incidente si prevederile art. 21 alin. 4 lit. m) din Codul fiscal, conform carora nu sunt deductibile cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora.

In conformitate cu art. 19 alin. 1 Cod fiscal, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate, in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile impozabile si lacare se adauga cheltuielile nedeductibile.

Suma de ... lei fiind o suma nedeductibila, in mod justificat organul de inspectie fiscala a constatat prin raportul de inspectie fiscala ca, reclamanta datoreaza impozit pe profit suplimentar, in suma de ... lei, dobanzi aferente in suma de .. lei si penallitati de intarziere aferente in suma de ... Lei.

Impotriva acestei acestei sentinte, in termen si legal timbrat a formulat recurs reclamanta SC "X" SA ..., solicitand casarea ei ca nelegala si

netemeinica, cu admiterea pe fond a actiunii sale.

In drept sunt invocate prev. art. 299 Cod procedura civila si Legea nr. 554/ 2004.

Motivele de recurs nu contin o critica directa a hotararii instantei de fond, ci reitereaza situatia de fapt, concluzionand ca, retinerea ei corecta ar fi condus la a alta solutie pronuntata, respectiv favorabila recurentei.

Apreciaza astfel recurenta ca, documentele pe care le-a prezentat, respectiv rapoartele de luru pe lunile octombrie, noiembrie si decembrie 2004, atesta ca serviciile ce fac obiectul contractului nr. .../ 2004 au fost efectiv prestate.

Anexele 1, 2 si 3 de la contractul sus mentionat, indica in mod exact serviciile, tarifele si numarul de ore efectuate, precum si defalcarea cheltuielilor pe perioada derularii contractului.

Se sustine ca in mod gresit atat organul de control cat si instanta de fond au ignorat existenta acestora cu motivarea ca nu constituie documente justificative in sensul art. 6 din Legea nr. 82/ 1991.

Se mai arata ca in mod gresit li s-a imputat faptul ca, in contract nu se precizeaza documentele ce atesta efectuarea instruirii, cata vreme legea nu impune o astfel de conditie, pentru deductibilitate, iar forma contractului este rezultatul acordului partilor.

Cum, ulterior incheierii contractului nr. .../ 2004, s-au incheiat si anexele la acest contract, acestea din urma fiind inasa semnate de administratorul societati, faptul ca la data controlului nu au fost puse la dispozitia inspectorilor nu poate duce la concluzia ca ele nu ar fi existat.

In ce priveste analiza eficientei activitatii societatii recurente, facuta de catre organul de control si retinuta de instanta de fon, se apreciaza ca aceasta este gresita. Aratand evolutia profitului pe anul 2002 - 2005, concluzioneaza recurenta ca, acesta in mod evident a crescut dublandu-se chiar pe primele 6 luni ale anului 2005, ceea ce dovedeste eficienta contractului de management financiar incheiat cu SC "Y" SA Oradea, in conditiile in care in aceasta perioada manageriatul societatii a ramas neschimbat.

Prin intampinarea depusa in termen la dosar, intimata DGFP ..., in nume propriu, precum si in numele Agentiei Nationale de Administrare Fiscala si a Agentiei de Control Fiscal ..., solicita respingerea recursului si mentinerea ca legala si temeinica a sentintei atacate.

Sustine intimata ca, contractul nr. .../ 2004 nu poate fi supus deducerii deoarece recurenta nu a justificat necesitatea prestarii serviciilor de management si marketing ce fac obiectul sau.

Arata astfel ca, in ce priveste cresterea eficientei societatii recurente, ca o conditie necesra pentru deducere, pe perioada contractului indicele de crestere a profitului la ... 2004 a fost inferior fata de indicele de crestere a cheltuielilor cu raportare pe aceeasi perioada calculata de la ...2004.

Se mai arata ca, potrivit raportului de inspectie fiscale, prestatorul SC"Y" SA este membru al grupului de firme ... din care fac parte si Centru de informatica ..., actionar majoritar al firmei recurente.

Concluzioneaza intimata ca in speta sunt incidente prev. art. 21 alin. 4 lit. m) Cod fiscal, pct. 20 alin.1 lit. b) si art. 48 din HG nr. 44/ 2004.

Examinand sentinta atacata prin prisma motivelor de recurs, a apararilor formulate, a actelor de la dosar, precum si in temeiul prevederilor art. 304/ 1 Cod procedura civila, curtea constata urmatoarele:

Potrivit art. 21 alin. 4 lit. m) nu sunt deductibile cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora, in scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt incheiate contracte.

In speta organul de control, a apreciat in raportul de inspectie fiscala efectuat la societatea recurenta ca sumele platite in derularea contractului nr. .../ 30.09.2004 incheiate intre SC "Y" SA si recurenta, avand ca obiect prestarea de servicii de management financiar si activitati de marketing si sondare a pietei, nu pot fi deduse, stabilind astfel un impozit suplimentar la care s-au calculat dobanzi si penalitati prin decizia de impunere atacata prin actiunea principala.

Instanta de fond a mentinut actele fiscale atacate, motivandu-si solutia in esenta, pe pozitia exprimata de parata intimata. De altfel, solutia atacata nu combate in vreun fel cele aratate de catre reclamanta in actiunea sa.

Retinerile instantei de fond prin care s-au mentinut actele atacate, sunt insa in contradictoriu cu actele de la dosar, dovedind o gresita interpretare a starii de fapt si implicit a legislatiei incidente in speta.

Asfel, gresit au fost inlaturate anexele 1, 2 si 3 ale contractului nr. .../ 2004 cu motivarea ca, nu sunt date, nu au fost inregistrate la parti si nu au fost prezentate in timpul inspectiei fiscale. Acesta cu atat mai mult cu cat se retine de catre prima instanta ca ele au fost depuse odata cu contestatia formulata impotriva actelor fiscale atacate.

Este de observat ca anexele 1, 2 si 3 ale contractului nr. .../ 2004, sunt date, semnate si stampilate de ambele parti contractante, nemaiastrand nici o relevanta aspectul retinut de instanta de fond, potrivit caruia nu au fost inregistrate la societatile respective, cata vreme partile contractante au procedat la derularea contractului recunoscandu-i astfel, implicit efectele. Chiar daca nu au fost prezentate inspectiei fiscale, intimata DGFP ..., avea obligatia sa se pronunte in raport cu acestea in momentul solutionarii contestatiei formulate de recurenta prin decizia nr. .../ 2005.

Din continutul deciziei inasa, nu rezulta ca s-ar fi analizat aceste acte, aceasta din urma facand referiri generice la documentele prezentate de societate doar cu ocazia controlului, dovedind astfel o solutionare formala a contestatiei formulate.

Cum insa, existenta contractului si a anexelor la acesta (existente la filele 55-57 din dosarul primei instante), din care rezulta serviciile prestate, tarifele percepute si numarul de ore ce urma sa se efectueze lunar, nu se poate sustine ca, suntem in situatia prevazuta de art. 21 pct. 4 lit. e teza II, ce vizeaza nedeductibilitatea cheltuielilor de management, in situatia in care pntru acestea nu sunt incheiate contracte.

In ce priveste justificarea necesitarii prestarii unui asemenea contract de management, instanta de fondretinand doar pozitia exprimata de parata intimata si necombinand sustinerile reclamantei recurente, a opinat in mod eronat ca, aceasta justificare nu a fost facuta.

Din chiar raportul de inspectie fiscala la pct. 22 rezulta faptul ca, profitul pe perioada anului 2001 - 2004, a avut un curs ascendent. Daca insa in anii 2002 si 2003 profitul contabil nu a avut o crestere remarcabila, este evident ca in anul 2004, cresterea este mult mai mare, ori 2004 este tocmai anul in care a fost incheiat contractul in discutie avand ca obiect servicii de management inanciar si activitati de marketing si sondare a pietei in scopul cresterii eficientei activitatii societatii recurente, beneficiarul din contractul respectiv.

Aceasta situatie de fapt, precum si situatia semnalata de recurenta reclamnata in contestatia adresata DGFP ... si necontestata de aceasta, prin care se arata in 2005, pe primele 6 luni, profitul contabil este de ... lei, demonstreaza fara putinta de tagada necesitatea si eficienta contractului din discutie neluat in considerare de organele fiscale si de catre instanta de fond.

In mod eronat instanta de fond a ignorat nu numai cpntractul si anexele sale, cat si procesele-verbale incheiate intre partile contractante cu ocazia predarii primirii rapoartelor de lucru vizand derulrea contractului nr. ../2004 respectiv inscrisurile de la filelele 16 - 24 din dosarul primei instante.

Necesitatea si eficacitatea contractului este dovedita si de faptul ca, recurenta a incheiat contractele de la filele 25 - 26 din dosarul primei instante, cu noi clienti, identificati de SC "Y" SA.

Asa fiind, ignorarea acestor rapoarte cu concluzia incidentei prevederilor art. 21 pct. 4 lit. m din Codul fiscal, este eronata astfel ca, curtea de apel apreciaza ca sumele cheltuite cu serviciile ce au facut obiectul contractului sunt deductibile.

In fine, se apreciaza ca instanta de fond a facut si o gresita interpretare a prevederilor art. 20 din HG nr. 44/ 2004, retinand aspectul ca, co-contractanta SC "Y" SA face parte din grupul de firme Y din care face parte Centrul "A" actionar majoritar al recurentei.

Textul de lege vizeaza situatia afilierei care potrivit definitiei de la art. 7 pct. 21 lit. c) din Codul fiscal, vizeaza relatia a doua persoane juridice, in conditiile in care fiecare detine una la cealalta direct sau indirect minim 25% din valoarea sau numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot detinuta la persoana juridica afiliata. Exista afiliere si in cazul in care o atreia

persoana detine direct sau indirect, minim 25% din valoarea sau numarul titlurilor de participare sau al dreptului de vot, la fiecare din cele doua persoane juridice la care este afiliat.

In speta, se retine doar ca, actionarul majoritar al recurenteii este Centrul "A", ce este membru al grupului de firme din care face parte, co - contractata recurenteii, resoectiv SC "Y" SA. Neexistand dovada indeplinirii conditiilor prevederilor art. 7 pct. 21 lit. c din Codul fiscal, in ce o priveste pe SC "Y" SA ... care este un tert fata de afilierea care exista intre reclamanta SC "X" SA si Centrul "A", in sensul ca ar detine 25% din titlurile de participare sau drepturile de vot, la fiecare dintre cele doua persoane juridice, nu putem retine existenta unei afilieri asa cum este definita in textul de lege mai sus aratat. Ca atare, nu ne aflam in situatia in care costurile de administrare management, control si consultanta sa fie deduse la nivel central, prin intermediul societatii mama in numele grupului, ca un tot untar, ele putand fi deduse de catre reclamanta recurenta.

In consecinta, pe baza celor mai sus aratate, se apreciaza ca, recursul este fondat astfel ca, in temeiul art. 304 pct. 9 raportat la art. 312 alin. 3 Cod procedura civila, acesta va fi admis iar sentinta va fi modificata in parte, in sensul anularii actelor fiscale atacate.

Retinand culpa procesuala a intimatei in aplicarea prevederilor art. 274 Cod procedura civila, o va obliga pe aceasta la cheltuieli de judecata, in ambele instante, in cuantumul indicat in dispozitivul prezentei.

PENTRU ACESTE MOTIVE  
IN NUMELE LEGII  
D E C I D E :

Admite ca fondat recursul declarat de recurenta reclamanta SC "X" SA ... impotriva sentintei nr. ... din ... 2006, pronuntata de Tribunalul ..., pe care o modifica in parte in sensul ca:

Admite actiunea formulata de reclamanta SC "X" SA cu sediul in ... str. ..., nr. 1 impotriva paratelor Directia Generala a Finantelor Publice ..., Activitatea de Control Fiscal ..., ambele cu sediul in ..., str. ..., nr. ...si Agentia Nationala de Administrare Fiscala Bucuresti, str. Apolodor , nr. 17, sector 5.

Anuleaza Decizia de impunere nr. ... din ...2005, Raportul de Inspectie Fiscala nr. ... din ... 2005 si Decizia nr. ... din ... 2005 emise de paratele Activitatea de Control fiscal ... si Directia Generala a Finantelor Publice ... .

Mentine restul dispozitiilor atacate.



Obliga parata intimata Directia Generala a Finantelor Publice ..., la plata sumei de ... ron, cheltuieli de judecata in ambele, instante, reprezentand taxe de timbru.

**I R E V O C A B I L A.**

Pronuntata in sedinta publica azi , ... .

**PRESEDINTE, JUDECATOR, JUDECATOR, GREFIER.**