

ROMÂNIA  
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE  
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr.758

Dosar nr.X

Ședința publică de la 18 februarie 2014

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

\*\*\*\*\*

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta S.C. „.X.” S.A. împotriva sentinței civile nr..X. din 26 aprilie 2011 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal s-au prezentat recurenta, prin avocatul .X., precum și intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilierul juridic .X., lipsă fiind intimata-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X..

Procedura completă.

S-a prezentat referatul cauzei, după care reprezentantul recurenteii a solicitat încuviințarea probei cu înscrisuri, constând în documentele atașate cererii de recurs, arătând că acestea dovedesc împrejurări de fapt relevante în raport cu dezlegările date de instanța de fond problematicii supuse examinării și cu modul în care aceasta a primit și a rezolvat apărările formulate în cauză.

Reprezentantul intimatei-pârâte a precizat că i-au fost comunicate înscrisurile invocate de recurentă în cererea de probe, de conținutul cărora a luat cunoștință, și că nu se opune probei solicitate.

Curtea, apreciind că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.305 teza a II-a din Codul de procedură civilă, încuviințează cererea de probatoriu, luând act că acestea au fost, deja, depuse la dosar și, constatând că nu mai sunt alte cereri de formulat și că pricina se află în stare de judecată, acordă părților prezente cuvântul cu privire la recurs.

Reprezentantul recurenteii a solicitat admiterea recursului și:

- în principal, modificarea sentinței atacate, în sensul admiterii acțiunii și anulării, în parte, a actelor administrativ-fiscale contestate, cu consecința exonerării reclamantei de la plata unor creanțe fiscale suplimentare în sumă de .X. lei și a creanțelor accesorii aferente;

- în subsidiar, casarea sentinței atacate și trimiterea cauzei la aceeași instanță, spre rejudecare, pentru stabilirea completă a situației de fapt, pe baza administrării probelor constând din expertize tehnice și expertiză contabilă, astfel ca, față de complexitatea raporturilor deduse judecătii, să se verifice tratamentul contabil aplicat de societatea recurentă prestațiilor pentru care a angajat cheltuielile cu privire la care au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare de plată, în vederea stabilirii tratamentului fiscal corect, în raport cu evoluția reglementărilor legale incidente în cauză, în perioada pentru care a avut loc controlul.

În susținerea recursului, reprezentantul recurenteii a precizat că susține toate motivele de recurs, astfel cum acestea au fost formulate în cererea de exercitare a căii de atac și dezvoltate în concluziile scrise formulate în cauză, făcând referire, punctual, la acestea și prezentând, în rezumat, argumentele invocate în susținerea acestora și prezentate pe larg în scris.

Reprezentantul intimatei-reclamante Agenția Națională de Administrare Fiscală a solicitat respingerea recursului, ca nefondat, și menținerea sentinței atacate, ca fiind temeinică și legală, făcând trimitere la argumentele prezentate în întâmpinarea formulată în cauză; a arătat, în esență, că la pronunțarea hotărârii instanța de fond a avut în vedere întreg materialul probator administrat în cauză și a solicitat amânarea pronunțării, în vederea formulării de concluzii scrise.

## ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

### **I. Circumstanțele cauzei**

#### *1. Cererea de chemare în judecată*

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal sub nr..X./2009, reclamanta S.C. „.X.” S.A. a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. (DGFP .X.), pronunțarea unei hotărâri judecătorești prin care să se dispună:

(i) anularea Deciziei nr.133/24.04.2009 emisă de ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor;

(ii) anularea în parte a Deciziei de impunere nr..X..11.2008 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.11.2008 emise de ANAF-DGFP;

(iii) exonerarea societății de plata sumei de .X. lei reprezentând obligații fiscale suplimentare.

## 2. Hotărârea primei instanțe

Prin sentința civilă nr..X./26.04.2011 pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal s-a constatat că excepția inadmisibilității acțiunii invocată de pârâta DGFP .X. reprezintă o apărare de fond și s-a dispus respingerea acțiunii formulată de reclamanta S.C. „.X.” S.A., în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., ca neîntemeiată.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut următoarele:

Reclamanta S.C. „.X.” S.A. a fost supusă, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.11.2008, în perioada 21.05.2007-17.11.2008, unei inspecții fiscale generale din partea DGFP .X., care a vizat îndeplinirea obligațiilor de plată privind impozitul pe veniturile din salarii, impozitul pe profit, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, impozitul pe dividende, taxa pe valoarea adăugată și celelalte contribuții datorate bugetului de stat.

În baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 20.11.2008 a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X..11.2008.

Împotriva Deciziei de impunere nr..X..11.2008, reclamanta a formulat contestație pentru suma de .X. lei, care a fost respinsă, ca neîntemeiată, prin Decizia nr.133 din 24.04.2009 emisă de ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Sub aspect procedural, argumentele reclamantei referitoare la pretinsa nelegalitate a inspecției fiscale cu privire la perioada 2002-2003, reprezentând apărări formale cu privire la derularea procedurilor administrative, pot fi analizate direct de instanța de contencios administrativ, în etapa judiciară a litigiului administrativ fiscal.

Inadmisibilitatea invocată de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., în privința susținerii ca motiv de nelegalitate, pentru prima oară în fața instanței a extinderii inspecției fiscale pentru perioada 2002-2003 reprezintă o apărare de fond, care nu poate fi primită, deoarece reprezintă doar un motiv de ordin procedural și nu o categorie separată de creanțe fiscale, care să nu fi fost contestate în prealabil în fața organelor de soluționare a contestațiilor în procedura administrativă obligatorie.

Pe fond, argumentul reclamantei nu este întemeiat, întrucât inspecției fiscale îi sunt aplicabile normele de procedură de la data efectuării acesteia, astfel că organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea, în temeiul dispozițiilor art.96 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007, precum și la data emiterii avizelor de inspecție fiscală nr..X./20.04.2007 și nr..X./14.06.2007, să dispună extinderea perioadei de inspecție fiscală pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre situațiile prevăzute de lit.a)-c).

Din economia dispozițiilor procedurale nu rezultă vreun impediment pentru declanșarea a două inspecții fiscale distincte, cu îndeplinirea cerințelor legale pentru declanșarea unei inspecții fiscale.

Cum în cauză nu a fost vorba de o extindere a inspecției fiscale, ci despre două inspecții fiscale vizând perioade diferite și categorii de creanțe diferite, nu se impune verificarea îndeplinirii cerințelor prevăzute de dispozițiile art.96 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la obligația de plată a sumei de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților și a sumei de .X. lei reprezentând accesorii aferente, în conformitate cu prevederile OG nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice ori juridice nerezidente, în perioada de referință, nu vor fi reținute argumentele reclamantei referitoare la sarcina probei care ar reveni fie beneficiarului venitului (partenerului extern .X.), fie organelor de inspecție fiscală, întrucât titular al obligațiilor de calculare și virare a impozitului de veniturile nerezidenților era reclamanta potrivit art.2 alin.(1) din OG nr.83/1998.

Cum reclamanta era cea care invocă o dispoziție de excepție, referitoare la aplicarea Convenției privind evitarea dublei impuneri pe venit și avere încheiată de România cu Franța în anul 1974, ratificată prin Decretul nr.240/23 decembrie 1974, acesteia îi revenea sarcina producerii unor probe complete, pertinente și concludente cu privire la îndeplinirea condițiilor legale pentru aplicabilitatea Convenției.

Or, certificatul de rezidență prezentat de reclamantă reprezintă numai un început de dovadă scrisă în privința împrejurării că, în anul 1991, societatea .X. a fost înregistrată fiscal în Franța, neavând aptitudinea de a susține împrejurarea nedatorării impozitului pe venitul obținut în România de .X. către statul român, pentru a fi absolvită și reclamanta de obligațiile sale de calculare, reținere și virare a acestuia în urma efectuării plății.

În ceea ce privește referirea organelor fiscale la Decizia nr.2/2005, punctul 2, și Decizia nr.4/2006 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice ori juridice nerezidente, instanța apreciază că, deși

nu întrunesc cerințele dispozițiilor art.69 din Legea nr.24/2000, reprezintă un punct de referință valabil și pertinent pentru aplicarea dispozițiilor legale ulterioare existenței lor, chiar pentru situații juridice născute anterior, fără a avea forță juridică obligatorie.

Cele patru categorii de fapte generatoare de cheltuieli înregistrate de reclamanta S.C. „X.” S.A., cu efecte asupra taxei pe valoarea adăugată (reclamanta deducând TVA-ul aferent acestora) și asupra impozitului pe profit (cheltuielile înregistrate diminuând profitul – bază de calcul a impozitului aferent) sunt reprezentate de :

a) serviciile prestate de către SC”X.”SRL, în baza contractului nr..X..10.2002 pentru realizarea unui studiu de fezabilitate pentru Parcaj suprateran .X. și de către SC”X.”SRL, în baza contractului nr..X..12.2002, pentru realizarea unui proiect tehnic pentru .X. X.

Reclamanta nu a contestat că spațiul pentru care a încheiat aceste contracte nu se afla nici în proprietatea și nici în administrarea sa, ci în administrarea SC”X.”SA, care a obținut ulterior autorizația de construire nr..X./18.07.2003, în vederea executării lucrărilor de construcție pentru realizarea imobilului .X., pentru terenul situat în B-dul .X. și a realizat ulterior acest imobil.

Împrejurarea invocată de reclamantă, referitoare la existența unui parteneriat cu SC”X.”SA, care ar fundamentat intenția sa de a realiza parcajul suprateran prin resurse proprii, nu este susținută de niciun element probator, singurele relații dintre cele două societăți fiind ulterioare anului 2002.

În lipsa unor argumente și dovezi suplimentare referitoare la o intenție de exploatare de care S.C. „X.” S.A. a parcării supraetajate pentru care a contractat serviciile de elaborare a studiului de fezabilitate și de proiectare, în condițiile în care titular al dreptului de proprietate asupra terenului avut în vedere era municipiul .X., iar dreptul de administrare asupra acestuia aparținea SC”X.”SA, care a și realizat ulterior parcarea multietajată devenind proprietar asupra acesteia, fără însă a fi valorificate studiul de fezabilitate, proiectul tehnic sau lucrările de proiectare contractate de reclamantă, nu există o legătură directă și determinantă între aceste servicii, obiectivul avut în vedere la contractarea lor și activitatea economică desfășurată de reclamantă, care să-i dea acesteia dreptul la deducerea TVA aferentă serviciilor prestate.

b) serviciile de reclamă și publicitate prestate de către SC”X.”SRL în anii 2005 și 2006 pentru promovarea parcării auto multietajate și spălătoriei auto situată la etajul 7 al parcării, precum și pentru promovarea magazinului SC”X.”SRL

În privința acestor servicii de publicitate, contractate în beneficiul SC”X.”SA, în calitate de proprietar al .X. construite în vecinătatea

magazinului .X., care deserve spațiile comerciale închiriate de reclamantă diverșilor parteneri comerciali sau în beneficiul exclusiv al unor chiriași ai săi, fără să fie conținute elemente de promovare concomitentă și a propriilor activități, instanța apreciază că nu există o legătură directă și necesară pentru deductibilitatea taxei.

c) serviciile de consultanță prestate de către .X., cu sediul în Germania, în baza contractului nr..X..05.2001

Referitor la aceste servicii de consultanță, instanța subliniază că, spre deosebire de restul serviciilor, pentru care există dovada prestării acestora, nefiind îndeplinite cerințele pentru ca reclamanta să beneficieze de deducerea TVA, în privința acestora nu poate fi reținută realitatea prestării lor prin prisma exigențelor normelor de procedură fiscală, pentru ca reclamanta să poată beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată.

d) serviciile prestate de S.X.SRL, în baza contractului de proiectare nr..X./12.08.2003, de realizare a lucrărilor de proiectare pentru .X. .X. faza PE (PAC) și DE

Organele fiscale au apreciat că, întrucât serviciile contractate vizau elaborarea aceluiași proiect pentru care reclamanta contractase elaborarea studiului de fezabilitate conform contractului nr..X..10.2002 încheiat cu SC".X."SRL, pe o suprafață de teren cu privire la care nu deținea niciun titlu legal, aflându-se în administrarea SC".X."SA lucrările de proiectare nu s-au materializat, astfel că serviciile nu au fost contractate în vederea realizării operațiunilor taxabile ale reclamantei.

Separat de cele patru categorii de cheltuieli la care s-a făcut referire, o problemă deosebită o constituie calificarea lucrărilor de modernizare efectuate de reclamanta S.C. „.X.” S.A. în perioada de referință supusă inspecției fiscale (2002-2006) și a lucrărilor de devieri a rețelelor edilitare pe noi trasee efectuate în perioada 2003-2005, ca fiind cheltuieli de exploatare, pentru care cheltuielile efectuate se deduc din profit, sau lucrări de investiții, pentru care cheltuielile se recuperează prin amortizare.

Susținerile reclamantei nu pot fi reținute pentru a califica toate lucrările de modernizare efectuate la magazinul .X. pe parcursul anilor 2002-2006 ca fiind lucrări de întreținere și reparații având ca scop „restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate” necesare pentru o exploatare obișnuită a imobilului, în condițiile în care apare cu evidentă că, prin lucrările efectuate pe parcursul acestor ani s-a realizat fie o înlocuire a unor componente ale sistemelor de alimentare cu energie electrică, de ventilație etc. necesare exploatării magazinului, fie lucrări edilitare, toate determinând o îmbunătățire a parametrilor tehnici inițiali ai clădirii prin sporirea gradului de confort și ambient.

Prin argumentele prezentate în cuprinsul prezentei acțiuni, în privința acestor cheltuieli, reclamanta nu aduce critici punctuale pentru a evidenția greșita încadrare a lor în categoria lucrărilor de investiții, pentru a putea opera cenzura instanței de contencios administrativ, și nu face decât să exemplifice tipuri de lucrări, precum lucrări de demolare, de refacere, amenajare, transport moloz, hidroizolații, care ar putea fi calificate ca lucrări de întreținere, în măsura în care s-ar dovedi faptul că erau necesare pentru restabilirea stării tehnice inițiale.

Referitor la cheltuielile cu lucrările de reabilitare și deviere a rețelelor edilitare de alimentare cu apă, energie electrică, termică, gaze naturale și telefonie, instanța apreciază că în mod corect au fost calificate de către organele fiscale ca fiind cheltuieli de investiții și nu de reparații, având în vedere că, în fapt, s-a realizat în principal devierea acestora de pe terenul unde ulterior a fost construită Parcare publică multietajată de către SC".X."SA, și modernizarea noilor rețele prin folosirea unor soluții tehnice noi.

Față de considerentele expuse, prima instanță a concluzionat că argumentele și criticile reclamantei nu sunt de natură să releve aspecte de nelegalitate sau netemeinicie în privința creanțelor suplimentare stabilite prin decizia de impunere, astfel că a dispus respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

### *3. Calea de atac exercitată în cauză*

Împotriva sentinței civile nr..X./26.04.2011 pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal a declarat recurs, în termen legal, reclamanta S.C. „.X.” S.A., susținând că este vădit nelegală, pentru următoarele motive:

3.1. Prima instanță nu a motivat soluția adoptată prin raportare la motivele indicate de reclamantă în privința incidenței prevederilor art.98 din OG nr.92/2003, prin care a arătat că organele de inspecție fiscală nu puteau să efectueze o inspecție fiscală extinsă la o perioadă de 5 ani, întrucât nu au demonstrat aplicabilitatea vreunui caz dintre cele limitativ prevăzute de art.98 din actul normativ menționat.

În cazul în care s-ar admite motivarea instanței că Avizul de inspecție fiscală nr..X./14.06.2007 ar fi total distinct de Avizul de inspecție fiscală nr..X. din 20.04.2007, atunci instanța ar fi trebuit să admită argumentul reclamantei privind prescrierea dreptului organului fiscal de a verifica perioada 2002-2003, întrucât nicio inspecție fiscală nu poate viza activitatea pe o perioadă de 5 ani a unui contribuabil mijlociu, în lipsa identificării situațiilor precizate în mod limitativ de art.98 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

De altfel, sfera de aplicare a dispozițiilor art.98 alin.(3) a fost determinată de Curtea Constituțională prin Decizia nr.1637/2009.

3.2. În mod eronat prima instanță a reținut legalitatea actelor administrativ fiscale contestate în privința obligației de plată a sumei de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de persoanele juridice nerezidente, precum și a sumei de .X. lei reprezentând obligații fiscale accesorii.

Motivarea primei instanțe privind suprimarea validității Certificatului de rezidență fiscală lipsește cu desăvârșire, de vreme ce singura apreciere a instanței face trimitere la „lipsa aptitudinii” certificatului prezentat de a dovedi rezidența fiscală. Or, aptitudinea sau lipsa aptitudinii unui înscris de a face sau nu dovada rezidenței nu poate fi reținută drept motivare validă, atât timp cât nu face trimitere la nicio prevedere legală și la niciun criteriu obiectiv de apreciere.

Regula instituită de art.12 din OG nr.83/1998 este aplicarea prevederilor convențiilor pentru evitarea dublei impuneri, iar singura condiție cerută pentru aplicarea prevederilor acestor convenții este prezentarea certificatului de rezidență fiscală prin care să se ateste că persoana care obține venituri în România este rezident al statului respectiv. Actul normativ nu impune nicio altă condiție și nici nu prevede ca certificatul să ateste în mod expres rezidența fiscală pe perioada realizării venitului, astfel cum au interpretat în mod abuziv organele de inspecție fiscală.

Certificatul prezentat atestă în mod indubitabil rezidența fiscală în Franța a beneficiarului de venit, îndeplinindu-se astfel condiția impusă de art.12 alin.(2) din OG nr.83/1998. În lipsa unui alt act care să precizeze expres faptul că .X. nu mai are rezidența fiscală în Franța, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să interpreteze că certificatul prezentat este valabil și suficient pentru a demonstra rezidența fiscală a beneficiarului de venituri, astfel cum se solicită de dispozițiile OG nr.83/1998.

În privința sarcinii probei rezidenței fiscale a beneficiarului venitului, prima instanță ignoră cu desăvârșire prevederile art.12 alin.(2) din OG nr.83/1998 potrivit căruia, pentru aprecierea convențiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organele 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.

Obligația instituită de legiuitor în sarcina reclamantei constă exclusiv în calcularea, reținerea și virarea impozitului datorat de nerezident, nu din achitarea din surse proprii a respectivului impozit, cum a dispus organul de inspecție fiscală prin actele administrative atacate.

Singura sancțiune pentru nerespectarea dispozițiilor legale privind reținerea și virarea impozitului pe venit, aceea de obligare a partenerului



român al nerezidentului la plata de penalități, este prevăzută de art.6 alin.(3) din OG nr.83/1998. Or, așa cum s-a arătat în cursul judecății fondului cauzei, o atare sancțiune a fost declarată neconstituțională prin Decizia Curții Constituționale nr.101 din 10 aprilie 2001.

Soluția primei instanțe este vădit nelegală și prin faptul că motivarea acesteia nu se referă la probele administrate în cauză și nu este în concordanță cu acestea. În acest sens, nu au fost analizate Raportul de consultanță fiscală depus la data de 26.01.2011 și Rapoartele de audit privitoare la activitatea Societății în perioada respectivă, care atestau legalitatea înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor efectuate de societate.

Motivarea hotărârii primei instanțe este contradictorie în privința efectelor juridice ale Deciziilor nr.2/2005 și nr.4/2006 emise în baza art.6 din Codul fiscal.

Astfel, deși instanța statuează cu privire la neretroactivitatea acestor decizii, reține totuși că acestea constituie un punct de reper chiar pentru situații juridice născute anterior.

Fiind emise și publicate în Monitorul Oficial în anul 2005, respectiv 2006, aceste decizii produc efecte pentru viitor, de la data publicării, neputând fi aplicabile în cazul de față, conform principiului neretroactivității legii consacrat la nivel constituțional.

3.3. În ceea ce privește obligațiile fiscale reprezentând taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit, interpretarea primei instanțe este lipsită de suport legal.

Deși prima instanță admite, fără echivoc, faptul că dispozițiile legale nu impun ca operațiunea / operațiunile taxabile să se fi realizat în materialitatea lor, fiind suficient să rezulte că serviciile au fost contractate în vederea realizării de astfel de operațiuni, în mod eronat, instituie o condiție neprevăzută de lege, și anume, existența unei „legături directe și determinante” între serviciile contractate și operațiunile taxabile pe care reclamanta intenționa să le efectueze.

Singura condiție pentru deducerea TVA este stipulată de art.24 alin.(2) lit.a) din Legea nr.345/2002 și constă în existența unei „legături” între operațiunile taxabile și activitatea economică a persoanelor impozabile, care poate fi atât directă, cât și indirectă.

*Referitor la nedeductibilitatea TVA aferentă cheltuielilor efectuate în temeiul contractelor de prestări servicii încheiate cu SC".X."SRL și SC".X."SRL*

Suma în discuție vizează perioada anilor 2002-2003, pentru care organul de inspecție fiscală nu avea dreptul de a efectua verificări, în virtutea operării prescripției în conformitate cu prevederile art.98 alin.(1) din Codul de procedură fiscală.

Instanța de fond a ignorat însăși esența prevederilor art.22 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, condiționând intenția realizării unor operațiuni taxabile de existența unui drept de proprietate / administrare asupra imobilului – teren pentru care s-au realizat studiile de fezabilitate și proiectare, fără să analizeze o serie de elemente esențiale independente de acest criteriu excesiv și neprevăzut de lege.

Instanța de fond nu a luat în considerare nici argumentele avizate ale consultatului fiscal, care, prin Raportul atașat dosarului cauzei a confirmat că au fost respectate condițiile legale privind deducerea TVA.

Efectuarea unei cheltuieli cu studii de fezabilitate și proiectare tehnică pentru ridicarea .X. .X. era legată în mod incontestabil de activitatea economică a reclamantei, care ar fi profitat în mod direct de pe urma realizării unei astfel de investiții, crescând atractivitatea spațiilor comerciale închiriate și, pe cale de consecință, veniturile aferente activității S.C. „X.” S.A..

Este lipsit de interes pentru existența dreptului de deducere a TVA faptul că, ulterior achitării studiului de fezabilitate și proiectului tehnic, reclamanta a luat decizia necontinuării investiției, deoarece în urma unei analize de management financiar pe fondul analizării studiilor procurate, s-a ajuns la concluzia că se poate obține aceeași sau chiar o profitabilitate mai mare a societății dacă nu realizează parcajul, ci determină un alt comerciant să facă această investiție.

Aprecierea instanței de fond, în sensul că reclamanta nu a argumentat / susținut suficient intenția de exploatare este lipsită de consistență juridică, de vreme ce legiuitorul fiscal nu a impus o atare cerință pentru deducerea TVA, și anume demonstrarea unei intenții ulterioare de exploatare.

*Referitor la nedeductibilitatea TVA aferentă cheltuielilor efectuate în temeiul Contractelor de prestări servicii încheiate cu SC".X."SRL pe parcursul anilor 2005-2006*

Instanța de fond a ignorat cu desăvârșire situația de fapt substanțiată prin probatoriul administrat care, coroborată cu temeiurile de drept invocate, conduc la singura concluzie validă potrivit căreia serviciile de publicitate au fost contractate în vederea realizării unor operațiuni taxabile.

Sumele în discuție reprezintă TVA aferentă cheltuielilor cu reclama și publicitatea .X. .X., iar instanța de fond nici măcar nu a analizat probatoriul administrat în cauză, și anume Raportul de expertiză depus în cursul judecării cauzei în primă instanță.

În mod vădit eronat, instanța de fond a apreciat că, prin serviciile de reclamă și publicitate nu sunt conținute elemente de promovare concomitentă și a propriilor activități ale reclamantei.

Toate aspectele învederate de reclamantă în susținerea nelegalității actelor administrativ fiscale impuneau o analiză de specialitate ce excede competenței instanței, respectiv un studiu de marketing care să verifice implicațiile de ordin comercial ale reclamei și publicității asupra veniturilor reclamantei, a cărei administrare ca probă putea fi dispusă de instanță, în virtutea rolului activ.

În acest sens, se depune în recurs, drept înscris nou, un studiu de marketing realizat de specialiști în domeniu în care este evidențiată evoluția veniturilor reclamantei ca urmare a prestării serviciilor de către SC".X."SRL în perioada 2005-2006.

*Referitor la nedeductibilitatea TVA aferentă cheltuielilor efectuate în temeiul Contractelor de prestări servicii încheiate cu .X.*

Instanța nu a motivat respingerea argumentului prezentat de societate în sensul absenței din Raportul de inspecție fiscală a temeiului de drept avut în vedere de organul de inspecție fiscală la constatarea nerespectării de către reclamantă a normelor fiscale, condiție de validitate a însăși constatării.

Art.133 alin.(2) lit.c) și art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal invocate de către organul de inspecție fiscală nu au nicio legătură cu pretinsa încălcare constatată de organul de inspecție fiscală, ceea ce determină nulitatea constatării.

Instanța a omis cu privire la probatoriul depus elemente esențiale invocate de reclamantă și care determină în mod indubitabil concluzia că respectivele înscrisuri constituie probe valide, suficiente pentru demonstrarea faptului că serviciile de consultanță au fost prestate efectiv.

Argumentul instanței, în sensul că nu există o minimă dovadă a prestării serviciilor în conformitate cu clauzele contractuale este vădit neîntemeiat prin raportare la probatoriul depus și la prevederile contractului de consultanță.

În plus, se depun în recurs, în completare, rapoarte de activitate relevante întocmite de către .X., de natură a răsturna raționamentul instanței de fond cu privire la aspectele supuse analizei.

*Referitor la impozitul pe profit determinat ca urmare a constatării caracterului nedeductibil al cheltuielilor privind (i) studiul de fezabilitate și proiectare, (ii) reclamă și publicitate și (iii) consultanță*

Dacă se consideră întemeiată critica adusă soluției instanței de fond, în sensul că aceste cheltuieli sunt deductibile, pe cale de consecință, se va concluziona în sensul netemeinicii obligației de plată a impozitului pe profit calculat suplimentar.

Instanța de fond a motivat lacunar respingerea argumentelor reclamantei, nepronunțându-se asupra excepției prescripției dreptului

organului fiscal de a verifica activitatea societății în cursul anilor 2002 și 2003, chestiune relevantă în cazul impozitului pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu studiul de fezabilitate realizate în anul 2002.

Instanța de fond nu a motivat respingerea argumentelor reclamantei care, invocând dispozițiile art.9 alin.(1) și (7) din Legea nr.414/2002, coroborate cu dispozițiile din Partea 23<sup>1</sup> pct.9.1 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, aprobate prin HG nr.859/2002, a arătat că legea nu prevede ca o condiție esențială realizarea de venituri de pe urma cheltuielilor efectuate pentru a recunoaște caracterul deductibil al cheltuielii, ci condiționează deductibilitatea exclusiv de destinația cheltuielii, adică legătura cu activitatea comercială a operatorului economic.

Mai mult, instanța a ignorat Raportul de consultanță fiscală și rapoartele de audit pe perioada verificată depuse de reclamantă, nu a analizat constatările și concluziile acestora și nu a motivat o atare atitudine.

3.4. Referitor la reîncadrarea cheltuielilor efectuate de reclamantă în baza contractelor de reparații, motivarea primei instanțe este lipsită de consistență juridică și probatorie

Astfel, nu a fost analizat de instanță argumentul invocat de reclamantă conform căruia, pentru anul 2003, organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul de a face verificări, dată fiind aplicabilitatea prevederilor art.98 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, au fost analizate per ansamblu lucrările (cheltuielile) efectuate de reclamantă, fără a fi individualizate obiectul, natura și scopul lucrărilor, precum și efectul individual al fiecărei lucrări prestate.

Totodată, o serie de aspecte esențiale pentru justa soluționare a cauzei au fost analizate eronat, ignorându-se faptul că sunt aplicabile prevederi legale diferite.

Astfel, pentru cheltuielile efectuate până la data de 31.12.2003 sunt aplicabile prevederile art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, art.7 lit.d) și art.9 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994, aprobate prin HG nr.909/1997.

Prin urmare, aferent anului 2003, pentru calificarea lucrărilor drept reparații, legiuitorul a impus existența cumulativă a trei condiții esențiale, și anume:

- (i) lucrările să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale;
- (ii) lucrările să nu îmbunătățească parametrii tehnici inițiali;
- (iii) lucrările să nu majoreze valoarea de intrare a mijlocului fix.

Pentru cheltuielile efectuate începând cu data de 01.01.2004 sunt aplicabile prevederile art.24 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal, iar pentru calificarea drept lucrări de reparații, legiuitorul a impus existența cumulativă a două condiții esențiale, respectiv:

- (i) lucrările să nu îmbunătățească parametrii tehnici inițiali;
- (ii) lucrările să nu conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix.

Prima instanță ar fi trebuit să efectueze o analiză aprofundată a obiectului fiecărui contract încheiat de Societate în perioada 2003-2006 și să delimiteze cu atenție noțiunea de mijloc fix amortizabil cu cea de cheltuieli cu întreținerea și reparațiile, în funcție de condițiile cumulative cerute de legiuitor pentru fiecare perioadă fiscală în parte.

În acest sens, analiza din punct de vedere fiscal a lucrărilor efectuate nu putea fi analizată de instanță fără să aibă la dispoziție o opinie avizată unui expert tehnic, în vederea stabilirii naturii și destinației lucrărilor, pentru ca, ulterior, instanța să califice dacă acestea sunt lucrări de reparații sau de modernizare.

Prin sentința pronunțată, prima instanță a eliminat/ ignorat cu desăvârșire Raportul de evaluare, Raportul de consultanță fiscală și Raportul de audit depuse de reclamantă în justificarea naturii lucrărilor executate și a evidențelor contabile ale clădirii magazinului .X..

3.5. Referitor la lucrările de deviere rețele utilitare, efectuate de SC".X.SRL, hotărârea primei instanțe este nelegală prin raportare la următoarele aspecte:

Nici în privința acestor lucrări, instanța nu a analizat și nu s-a pronunțat cu privire la operarea prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a efectua inspecția fiscală în cursul anului 2003.

De asemenea, în mod greșit instanța a menținut drept valide prevederile HG nr.1179/2002 privind aprobarea Structurii devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții, care nu comportă nicio relevanță/incidență în speță.

Pe fondul problematicei, în perioada 2003 – 2005, Societatea a înregistrat cheltuieli reprezentând contravaloarea lucrărilor de reabilitare și deviere a rețelelor edilitare de alimentare cu apă, energie electrică, termică, gaze naturale și telefonie.

Aceste lucrări nu au ca rezultat majorarea valorii mijlocului fix, nu au ca efect îmbunătățirea performanțelor mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial, nu asigură obținerea de venituri suplimentare sau sporirea gradului de confort și ambient.

Lucrările au fost executate exclusiv pentru reparația și întreținerea unor rețele învechite, în scopul menținerii clădirii la parametrii inițiali.

Pentru clarificarea din punct de vedere tehnic, procedural și contabil a tuturor problemelor legate de devieri de rețele, societatea a recurs la un raport de expertiză tehnică privind devierea rețelelor din zona magazinului .X., întocmit de specialiști experți tehnici în domeniu.

Raportul precizează clar că este vorba de o înlocuire a rețelelor de alimentare cu apă, canalizare, termoficare, gaze naturale, energie electrică și telefonie din zonă, cu o vechime de peste 30 de ani, existând riscul ca întreaga activitate a Societății să fie pusă în pericol, Societatea fiind principalul utilizator al acestor rețele și, de asemenea, direct interesată în reabilitarea și devierea lor pe cheltuială proprie.

Prin urmare, aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli de exploatare, sunt aferente veniturilor impozabile și au fost efectuate în scopul realizării veniturilor, astfel că sunt deductibile, în temeiul art.9 alin.(1) din Legea nr.14/2002, respectiv art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

În concluzie, pentru motivele de recurs prezentate, recurenta a solicitat admiterea recursului și, în principal, modificarea sentinței atacate, în sensul admiterii acțiunii, iar, în subsidiar, casarea sentinței atacate și trimiterea cauzei spre rejudecare, pentru stabilirea completă a situației de fapt, pe baza probelor constând în expertize tehnice și expertiza contabilă, față de complexitatea raporturilor juridice deduse judecății.

#### *4. Apărările formulate de intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală*

Prin întâmpinarea înregistrată la instanță la data de 10.09.2013, intimata a solicitat respingerea recursului ca nefondat, apreciind că prima instanță a reținut în mod corect situația de fapt și prevederile legale incidente în speță, astfel că argumentele invocate de recurentă nu sunt de natură să ducă la modificarea hotărârii pronunțate.

În continuare, intimata a reluat integral apărările formulate în primă instanță, fără a răspunde, în concret, motivelor de recurs invocate în cauză.

#### *5. Procedura derulată în fața Înaltei Curți*

În conformitate cu dispozițiile art.305 Cod procedură civilă, a fost administrată proba cu înscrisuri noi, la cererea recurentei-reclamante, înscrisurile prezentate fiind comunicate intimatelor-pârâte.

### **II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului declarat în cauză**

Înalta Curte, verificând în cadrul controlului de legalitate sentința atacată, prin prisma motivelor invocate și a prevederilor art.304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, constată că recursul este fondat, în sensul și pentru considerentele ce urmează.

#### *1. Argumente de fapt și de drept relevante*

*1.a) Referitor la prescripția dreptului organelor fiscale de a efectua inspecția fiscală pentru creanțele fiscale născute în perioada 2002-2003*

În susținerea nelegalității actelor administrativ fiscale, reclamanta s-a prevalat de dispozițiile art.98 din OG nr.92/2003 privind Cod procedură fiscală (art.96 în redactarea existentă începând cu data de 01.01.2007 și la data emiterii avizelor de inspecție fiscală) și a susținut că dreptul organelor fiscale de a verifica perioada 2002-2003 s-a prescris, întrucât nicio inspecție fiscală nu poate viza activitatea pe o perioadă de 5 ani a unui contribuabil mijlociu, în lipsa identificării situațiilor prevăzute în mod limitativ la art.98 alin.(3) din acest act normativ.

Prima instanță a reținut corect că inspecției fiscale îi sunt aplicabile normele de procedură de la data efectuării acesteia și că organele fiscale aveau posibilitatea de a proceda la extinderea inspecției fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre situațiile prevăzute la art.96 alin.(3) teza a II-a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, în mod corect, în acord cu conținutul actelor administrative contestate și a documentației aferente, s-a reținut că nu a fost vorba de o extindere a inspecției fiscale, astfel că nu este necesară examinarea incidenței vreuneia dintre situațiile enumerate limitativ la art.96 alin.(3) teza a II-a din OUG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la declanșarea a două inspecții fiscale distincte, care să vizeze aceleași categorii de creanțe, pentru perioade diferite, într-adevăr nu există niciun impediment procedural cu condiția îndeplinirii cerințelor legale pentru declanșarea unei inspecții fiscale.

Or, tocmai îndeplinirea acestor cerințe legale, respectiv a celor instituite de art.96 alin.(3) teza I, nu a fost examinată de prima instanță, care nu a oferit un răspuns specific și explicit la argumentul decisiv invocat de reclamantă, susceptibil să influențeze soluția litigiului în privința obligațiilor fiscale suplimentare stabilite de organul fiscal pentru perioada 2002-2003.

O astfel de conduită procedurală nu răspunde exigențelor impuse de art.261 alin.(1) pct.5 Cod procedură civilă și art.6 paragraf 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului privind dreptul la un proces echitabil, drept care nu poate fi considerat efectiv decât dacă observațiile părților sunt în mod real examinate de către instanța sesizată.

Prin urmare, este întemeiată critica recurenteii conform căreia, prima instanță nu a analizat aspectele legate de prescripția dreptului organelor fiscale de a verifica perioada 2002-2003, în considerarea calității acesteia de contribuabil mijlociu, prin raportare la prevederile art.96 alin.(3) teza I din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

*1.b) Asupra obligației suplimentare de plată a sumei de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de persoanele juridice nerezidente, precum și a obligațiilor fiscale accesorii în sumă de .X. lei*

Cu titlu preliminar, se impune precizarea că legalitatea stabilirii acestei categorii de obligații fiscale este determinată, cu prioritate, de soluția dată de instanță excepției prescripției dreptului organului fiscal de a verifica perioada 2002-2003, întrucât perioada realizării venitului a fost 2000-2002. Or, cu privire la acest aspect, prima instanță nu s-a pronunțat, astfel cum s-a arătat în precedent (pct.1.a).

Referitor la condițiile instituite de art.12 din OG nr.83/1998 (act normativ în vigoare la data realizării veniturilor) pentru aplicarea prevederilor convențiilor pentru evitarea dublei impuneri, prima instanță reține că certificatul de rezidență fiscală prezentat de reclamantă reprezintă numai un început de dovadă scrisă, neavând aptitudinea de a susține împrejurarea nedatorării impozitului pe venitul obținut în România de persoana juridică nerezidentă.

Simplele afirmații ale instanței, fără arătarea motivelor de fapt și de drept pentru care nu au fost validate susținerile pertinente ale reclamantei configurează o motivare insuficientă, ceea ce echivalează cu nemotivarea hotărârii.

Necesitatea motivării hotărârii, în sensul indicat de normele imperative ale art.261 alin.(1) pct.5 Cod procedură civilă, impunea în sarcina instanței obligația de a examina argumentele părților, de a prezenta punctul de vedere al instanței față de fiecare argument relevant și, nu în ultimul rând, raționamentul logico-juridic care a fundamentat soluția adoptată.

În privința Deciziilor nr.2/2005 și nr.4/2005 emise de Comisia Centrală Fiscală, invocate de organele fiscale, a căror aplicabilitate în cauză a fost contestată de reclamantă, hotărârea primei instanțe cuprinde considerente contradictorii, întrucât se reține, pe de o parte, că respectivele decizii nu pot fi aplicate retroactiv, iar, pe de altă parte, că acestea constituie un punct de reper chiar pentru situații juridice născute anterior, fără a avea forță juridică obligatorie.

Se constată astfel, că prima instanță nu clarifică aspecte esențiale dezlegării pricinii, referitoare la natura juridică a deciziilor emise de Comisia Centrală Fiscală, momentul de la care acestea produc efecte juridice și aplicabilitatea acestora raporturilor juridice supuse judecării.

În aceste condiții, hotărârea primei instanțe o face imposibilă exercitarea controlului judiciar, ceea ce determină casarea acesteia, ipotezele reținute fiind subsumate motivului de recurs prevăzut de art.304 pct.7 Cod procedură civilă.



*1.c) Asupra obligațiilor fiscale reprezentând taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit*

Și în privința acestor categorii de obligații fiscale, prima instanță avea obligația de a examina, cu prioritate, excepția prescripției dreptului organelor fiscale de a efectua inspecția fiscală pentru perioada 2002-2003.

Totodată, prima instanță avea obligația de a analiza constatările și concluziile Raportului de consultanță fiscală și ale Rapoartelor de audit aferente perioadei verificate, depuse de reclamantă la dosarul cauzei în dovedirea pretențiilor formulate, și de a face referiri la aceste elemente de probă în considerentele hotărârii.

De asemenea, pentru respectarea principiului nemijlocirii care este un principiu fundamental al procesului civil, dar și pentru elucidarea tuturor aspectelor de natură fiscală care reclamă opinia avizată a unui expert contabil, instanța avea obligația de a pune în discuția părților necesitatea efectuării în cauză a unei expertize contabile, care să analizeze modalitatea de determinare a obligațiilor fiscale suplimentare, în raport de documentele justificative prezentate de reclamantă, de evidențele contabile ale acesteia și de normele legale aplicabile fiecărei operațiuni juridice.

*1.d) Referitor la reîncadrarea cheltuielilor efectuate de reclamantă în baza contractelor de reparații și la cheltuielile aferente lucrărilor de deviere utilități*

În privința acestor cheltuieli, prima instanță, similar celor contestate în precedent, nu a soluționat excepția prescripției dreptului organului fiscal de a efectua inspecția fiscală pentru perioada 2002-2003.

De asemenea, hotărârea primei instanței se bazează pe un probatoriu insuficient, în lipsa administrării probei cu expertiză de specialitate pentru clarificarea tratamentului fiscal al tuturor cheltuielilor efectuate de reclamantă și analizate prin actele administrativ fiscale contestate, în raport de obiectul fiecărui contract și de normele legale aplicabile fiecărei categorii de cheltuieli.

## *2. Temeiul legal al soluției instanței de recurs*

Pentru toate considerentele expuse, având în vedere prevederile art.314 Cod procedură civilă, dar și faptul că circumstanțe de fapt și de drept esențiale dezlegării pricinii nu au fost lămurite de prima instanță, în temeiul art.20 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, și art.312 alin.(1)-(3) Cod procedură civilă, Înalta Curte va dispune admiterea recursului declarat de reclamantă, casarea sentinței recurate și trimiterea cauzei spre rejudecare la aceeași instanță.

Cu ocazia rejudecării cauzei, se va proceda la completarea probatoriului conform celor dispuse în cuprinsul prezentei decizii, precum și la examinarea efectivă a tuturor aspectelor de nelegalitate invocate, cu luarea în considerare

și a criticilor formulate în recurs, a căror examinare a devenit inutilă în raport de soluția dată recursului.

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

Admite recursul declarat de reclamanta S.C. .X. S.A. împotriva sentinței civile nr. .X. din 26 aprilie 2011 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Casează sentința atacată și trimite cauza la aceeași instanță, spre rejudecare.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 18 februarie 2014

XXXX