

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

DECIZIA nr.1470

Dosar nr.423/43/2009

Ședința publică de la 20 martie 2012

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

S-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. .X. Co S.R.L. .X., prin lichidator judiciar .X. .X. și de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., în nume propriu și în numele Ministerului Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, împotriva sentinței civile nr. .X. din 24 mai 2011 a Curții de Apel .X. - Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal se prezintă recurenta-reclamantă S.C. .X. Co S.R.L. .X., prin avocat X și recurentele -pârâte Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic .X. .X..

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul asistent arătând că ambele recursuri sunt declarate și motivate în termen, recursul reclamantei este legal timbrat, iar recursul pârâtelor este scutit de plata taxelor de timbru.

Nemaifiind cereri de formulat, Înalta Curte constată pricina în stare de judecată și acordă cuvântul părților în raport cu recursurile declarate.

Avocatul recurentei-reclamante pune concluzii de admitere a recursului declarat de această parte și de modificare a sentinței atacate în sensul admiterii în întregime a acțiunii precizate, pentru motivele expuse pe larg în cererea de recurs. Solicită respingerea recursului declarat de pârâte pentru considerentele cuprinse în întâmpinare, fără cheltuieli de judecată.

Consilierul juridic al recurentelor-pârâte solicită admiterea recursului declarat de acestea și modificarea în parte a sentinței recurate, în sensul respingerii capătului de cerere referitor la obligarea acestora, în solidar, la plata cheltuielilor de judecată, pentru motivele cuprinse în cererea de recurs, precum și respingerea recursului declarat de reclamantă ca nefondat, pentru argumentele dezvoltate în întâmpinare.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Instanța de fond

1. Cererea de chemare în judecată

Prin acțiunea formulată, reclamanta S.C. .X. X S.R.L. a solicitat instanței, în contradictoriu cu pârătele Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., următoarele:

1. Anularea în parte a Deciziei nr. X/15.10.2009 emisă de ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. X/21.05.2009 ale DGFP .X., și, pe cale de consecință, exonerarea societății de la plata următoarelor obligații bugetare:

a) impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, cu accesorii aferente de .X. lei (.X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere);

b) impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, cu accesorii aferente de .X. lei (.X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere), din care .X. lei, aferente impozitului de .X. lei pentru perioada 2005-2007 și .X. lei, aferente impozitului de .X. lei pentru anul 2008;

c) taxa pe valoare adăugată suplimentară de .X. lei, cu accesoriile aferente de .X. lei (.X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere).

2. Anularea în tot a Deciziei de impunere nr. .X. /27.11.2009 și anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./26.11.2009, referitor la majorările de întârziere de .X. lei aferente impozitului pe profit de .X. lei, calculate pentru perioada 25.04.2008 - 15.04.2009.

3. Obligarea pârătelor la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii, reclamanta a susținut că actele atacate sunt nelegale, întrucât organele de control și cele de soluționare a contestației nu au avut în vedere, cu ocazia desfășurării controlului, respectiv a soluționării contestației, și clauzele contractelor de distribuție și de parteneriat-service încheiate de reclamantă și că societatea, în virtutea obligației de garanție, a contribuit provizoriu în acest sens, respectând așadar dispozițiile legale în materie, art. 22 pct. 1 lit. b Cod fiscal și respectiv pct. 52 din Normele de aplicare ale Codului fiscal și pct. 4120 din O.M.F.P. nr. 306/2002.

2. Apărările pârâtei

Prin întâmpinarea formulată în cauză, pârâta D.G.F.P. .X. a invocat excepția prematurității și a inadmisibilității acțiunii în ceea ce privește Decizia de impunere nr. .X. /27.11.2009, susținând că dreptul reclamantei la acțiune nu era născut la data sesizării instanței, întrucât reclamanta nu a așteptat finalizarea procedurii prealabile, și, mai mult, petitul vizând anularea acestei decizii este inadmisibil, întrucât reclamanta nu a uzat de procedura prevăzută de art. 218 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003.

În ceea ce privește fondul cauzei, pârâta a susținut netemeinicia acțiunii introductive.

3. Soluția instanței de fond

Prin sentința nr. .X. din 24 mai 2011 Curtea de Apel .X. .X. - Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal a dispus următoarele:

- a admis excepția inadmisibilității petitului nr. X, invocată de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., privind anularea în tot a Deciziei de Impunere nr. .X. /27.11.2009 și în parte a Raportului de Inspecție Fiscală nr. .X./26.11.2009, emise de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și, pe cale de consecință a respins ca atare acest petit;

- a respins excepția prematurității formulării acestui petit, nr. 2, invocată de aceeași pârâtă;

- a admis în parte acțiunea precizată, formulată de reclamanta SC .X. CO SRL, în contradictoriu cu pârâtele ANAF .X. și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., și în consecință: a anulat în parte Decizia nr. .X./15.10.2009 emisă de ANAF - DGSC, precum și Decizia de Impunere nr. .X./22.05.2009 și Raportul de Inspecție Fiscală nr. .X./21.05.2009, emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și a exonerat reclamanta de la plata următoarelor sume:

- impozit pe profit suplimentar, în sumă de .X. lei, cu accesoriile aferente de .X. lei;

- impozit pe profit suplimentar, în sumă de .X. lei, cu accesoriile aferente de .X. lei;

- TVA suplimentar în sumă de .X. lei, cu accesoriile aferente de .X. lei.

- a menținut celelalte dispoziții din Decizia nr. .X./15.10.2009, vizând restul obligațiilor și măsura reverificării;

- a respins, în parte, petitul nr. 1 lit. b, referitor la exonerarea reclamantei de la plata impozitului pe profit suplimentar de .X. lei și accesoriile aferente de .X. lei;

- a obligat pârâtele, în solidar, la plata sumei de .X. lei, cu titlu de cheltuieli de judecată către reclamantă.

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a reținut, în esență, următoarele:

Cu privire la excepțiile invocate de pârâta D.G.F.P. .X. în cuprinsul întâmpinării, respectiv excepția prematurității și a inadmisibilității acțiunii în ceea ce privește Decizia de impunere nr. .X. /27.11.2009, instanța a reținut că reclamanta a recunoscut că, în speță, contestația formulată împotriva acestei decizii a fost soluționată în cursul prezentei judecăți prin Decizia nr. X/19.03.2010.

Or, în aceste condiții, întrucât reclamanta nu a înțeles să atace în prezenta cauză sau separat, Decizia nr. X/19.03.2010 a D.G.F.P. .X., instanța a apreciat că solicitarea reclamantei pentru anularea Deciziei nr. .X. /2009 nu poate fi primită, dat fiind faptul că reclamanta nu a promovat acțiunea în contencios administrativ și împotriva Deciziei nr. X/2010, act administrativ principal, în opinia Curții, pentru că acesta este emis în cadrul procedurii jurisdicționale de organele fiscale de specialitate din cadrul instituției pârâte.

A mai reținut instanța că reclamanta a optat pentru atacarea Deciziei nr. .X. /2009, potrivit art. 205 Cod procedură fiscală, uzând de acest drept conferit de legiuitor și, în aceste condiții, se impunea să respecte și prevederile art. 218 Cod procedură fiscală, atacând Decizia nr. X/2010 la instanța de judecată competentă.

Or, neprocedând astfel, soluția care se impune în cauză cu privire la acest aspect, este admiterea excepției inadmisibilității petitului acțiunii introductive referitor la anularea Deciziei nr. .X. /2009 pentru argumentele anterior expuse, această soluție impunându-se în dauna celeilalte excepții - a prematurității petitului

- întrucât nu se poate susține că dreptul reclamantei nu s-a născut încă (dată fiind finalizarea procedurii reglementată de Titlul IX al Codului de procedură fiscală), ci că reclamantei nu îi este permis accesul la justiție sub acest aspect, ca urmare a neatacării actului principal, Decizia nr. X/2010, emis pentru soluționarea contestației reclamantei.

În ceea ce privește fondul cauzei, prima instanță a reținut următoarele:

1. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu constituire de provizionare pentru garanții acordate clienților în perioada 2004-2005, pentru autovehiculele achiziționate de aceștia, instanța a fost chemată să se pronunțe asupra legalității acestei operațiuni de constituire, atât prin prisma dispozițiilor legale în materie, cât și prin raportare la contractele încheiate de reclamantă cu importatorul (contract de distribuție și contract de parteneriat service), respectiv cu clienții (contract de vânzare DDP).

În acest sens, instanța a cercetat legalitatea constituirii provizioanelor pentru garanțiile acordate clienților, pentru că doar în acest caz, societatea reclamantă putea să procedeze la deductibilitatea acestor cheltuieli.

S-a apreciat că relevante în speța dedusă judecății sunt dispozițiile alin. 1 al art. 9 din H.G. nr. 394/1995, potrivit cărora, scopul încheierii de către producători (importatori) a contractelor cu unitățile service este și acela cuprins în teza a II-a, respectiv, pentru stabilirea modalităților de decontare a cheltuielilor.

Or, în prezenta cauză, acest aspect a fost pe deplin stabilit, ca urmare a încheierii Contractului de parteneriat service, potrivit căruia toate pretențiile clienților urmau a fi îndeplinite de reclamantă, ca urmare a preluării în integralitate, prin acest contract, a obligației de garanție.

Instanța a constatat că, dată fiind legalitatea operațiunii de plasare a obligației de garanție pentru produsele importatorului în sfera obligațiilor reclamantei, și implicit în pasivul patrimonial al acesteia, singurul aspect care se impunea a fi lămurit era acela al modului de constituire al provizioanelor, pentru că, dreptul de deducere a provizioanelor este reglementat clar în cuprinsul art. 22 alin. 2 lit. b din Codul fiscal.

S-a reținut că, în acest sens, concluziile raportului de expertiză contabilă efectuată în cauză au stabilit că reclamanta nu a încălcat

dispozițiile de ordin fiscal prin constituirea garanțiilor de bună execuție în baza contractelor de distribuție și de parteneriat service, și că în mod legal a procedat la deducerea provizioanelor, ca urmare a înregistrării acestora pe cheltuieli deductibile.

Pentru aceste considerente, instanța a apreciat că în mod just reclamanta a procedat la înregistrarea ca cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, a provizioanelor constituite pentru garanțiile acordate clienților pentru bunurile cumpărate de aceștia, astfel că stabilirea în cuprinsul actelor administrative fiscale atacate a impozitului suplimentar de X lei, cu accesoriile aferente de .X. lei – majorări de întârziere și .X. lei, penalități de întârziere, este nelegală și, în consecință, sub acest aspect Decizia nr. X/2005 a ANAF – DGSC și RIF nr. X/2009 și Decizia de Impunere nr. X/2009 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. au fost anulate în parte.

2. Referitor la impozitul calculat pentru baza impozabilă de X lei, care în opinia organelor fiscale reprezintă o cheltuială nedeductibilă la determinarea profitului impozabil, instanța a apreciat că organele fiscale nu au acordat dreptul de deducere a acestor cheltuieli întrucât nu ar fi fost justificată realitatea și necesitatea acestor cheltuieli cu prestările de servicii, ca urmare a nerespectării prevederilor art. 21 alin. 4 lit. m din Codul fiscal și ale pct. 48 din H.G. nr. 44/2004.

În ceea ce privește aceste aspecte, instanța a apreciat că, dată fiind natura raporturilor comerciale, după cum este cazul și în speța de față, preconstituirea de înscrisuri de către părțile contractante este nerelevantă, având în vedere că acestea au un rol redus ca mijloc de probă, față de cazul dreptului comun.

Referitor la realitatea și necesitatea prestațiilor serviciilor contractuale de către reclamantă, instanța a constatat că atât reclamanta, cât și cele patru societăți prestatoare de servicii au procedat la înscrierea în evidențele contabile a veniturilor și a TVA-ului înscris în facturile emise, reprezentând contravaloarea serviciilor prestate către reclamantă.

Mai mult, instanța a apreciat că prin stabilirea de către organele fiscale a obligațiilor de plată determinate de aceste operațiuni comerciale în sarcina reclamantei, concomitent cu achitarea de către prestatorii de servicii a propriilor obligații fiscale, generate de aceleași operațiuni comerciale, s-ar ajunge la o dublă impunere.

S-a reținut în considerentele hotărârii atacate, că nu se poate susține cu suficient temei că deducerea cheltuielilor aferente acestor servicii de către reclamantă ar reprezenta o sustragere a acesteia de la plata obligațiilor bugetare proprii, aceasta întrucât, ceea ce reprezintă o cheltuială deductibilă din impozitul pe profit pentru reclamantă, reprezintă în același timp un venit supus impozitării pentru partenerul comercial; și mai mult, în situația de față, prestarea acestor servicii a determinat creșterea profitului reclamantei și implicit impozitul aferent acestuia.

Concluzionând, instanța a apreciat că realitatea și necesitatea acestor servicii externalizate a fost justificată de cerința rentabilizării și eficienței activității reclamantei, ambii indicatori înregistrând creșteri în perioada supusă controlului.

În aceste condiții, instanța de fond a apreciat ca fiind îndeplinite cerințele impuse de normele fiscale aplicabile în materie - art. 21 alin.1 și 4 lit. m Cod fiscal și ale pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 iar stabilirea în sarcina reclamantei a impozitului pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei, cu accesoriile aferente este nelegală, astfel că acțiunea reclamantei este întemeiată, în parte, dispunând exonerarea acesteia de la plata sumei de .X. lei, impozit pe profit suplimentar și a accesoriilor de .X. lei.

Pentru suma de X lei (diferența dintre suma solicitată a fi restituită .X. lei și .X. lei), instanța nu s-a pronunțat, având în vedere că organele fiscale, prin Decizia nr. X/2009 au dispus desființarea Deciziei de impunere nr. X/2009 și efectuarea unei verificări.

3. Referitor la TVA-ul nerecuperat reclamantei la deducere, în cuantum de .X. lei, instanța a constatat că acesta se compune din TVA-ul aferent perioadei 1.09.2005 - 31.12.2007, în cuantum de X lei și respectiv TVA-ul aferent perioadei 2007 - 2008, în cuantum de X lei.

Instanța a apreciat că în cauză sunt îndeplinite cerințele legale impuse de art. 145 alin. 1, 2 lit. a și alin 3 lit. a din Legea nr. 571/2003, respectiv pct. 45 alin. 4 din H.G. nr. 44/2004, astfel că petitul acțiunii introductive referitor la această sumă a fost admis, iar reclamanta a fost exonerată de la plata acestor sume - TVA în sumă de .X. lei și a accesoriilor aferente.

S-a considerat că la stabilirea acestui TVA de plată a fost avută în vedere aceeași bază contractuală ca și cea în raport de care organele fiscale au stabilit impozitul pe profit suplimentar analizat la

punctul precedent, fiind justificată aşadar atât necesitatea, cât şi realitatea operaţiunilor comerciale ale reclamantei.

Văzând şi dispoziţiile art. 274 Cod procedură civilă, ca urmare a admiterii acţiunii introductive şi culpei procesuale a pârâtelor, instanţa de fond a dispus obligarea acestor din urmă părţi, căzute în pretenţii, la suportarea spezelor judecătii, cauzate reclamantei.

II. Instanţa de recurs

Împotriva acestei sentinţe a declarat recurs toate părţile, atât reclamanta S.C. .X. Co S.R.L. .X., prin lichidator judiciar .X. .X., cât şi pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice .X., în nume propriu şi în numele Ministerului Finanţelor Publice - Agenţia Naţională de Administrare Fiscală.

1.Criticile reclamantei

Reclamanta S.C. .X. S.R.L. a criticat sentinţa pentru nelegalitate şi netemeinicie pentru următoarele motive:

1.1. În mod greşit s-a respins ca inadmisibil capătul de cerere din acţiunea introductivă privind anularea Deciziei de impunere nr. .X. /2009 pe motivul că nu s-a atacat şi Decizia nr. X/19.03.2010 a DGFP .X. prin care s-a soluţionat contestaţia administrativă, deoarece actul administrativ producător de efecte juridice este decizia de impunere şi oricum, rezultă că recurenta a înţeles să conteste şi soluţia de respingere a contestaţiei administrative.

1.2. – hotărârea s-a dat cu aplicarea greşită a legii în privinţa respingerii solicitării recurente reclamate de a fi exonerată de plata accesoriilor de X lei aferente impozitului pe profit suplimentar, pentru motivele expuse în cererea introductivă, în drept invocându-se dispoziţiile art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă.

2.Criticile pârâtelor

Direcţia Generală a Finanţelor Publice .X. în nume propriu şi pentru pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală .X. a criticat la rândul său sentinţa pentru nelegalitate şi netemeinicie, invocând în drept dispoziţiile art. 304 pct. 7 şi 9 Cod procedură civilă, pentru următoarele motive:

2.1. – în mod greşit s-au considerat deductibile cheltuielile cu provizioanele pentru garanţia de bună execuţie, deoarece potrivit art. 2 şi 21 din H.G. nr. 394/95 obligaţia de garanţie pentru bunurile de folosinţă îndelungată şi piesele de schimb aferente revine

producătorilor și importatorilor, împrejurare confirmată și de mențiunile din cuprinsul certificatului de garanție, în care este stipulat importatorul .X. România, ca fiind răspunzător de acordarea garanției pentru autovehiculele vândute.

Recurenta a susținut că în argumentarea soluției cu privire la acest capăt de cerere, prima instanță a confundat garanția de bună execuție ce incumbă producătorului sau importatorului , conform legii, cu obligația asigurării service-ului pe perioada de garanție, prin contractul de parteneriat la care s-a făcut trimitere în considerentele sentinței atacate, neavând loc cesionarea dreptului importatorului de a acorda garanții de bună execuție, către recurenta – reclamantă, pentru care ar fi trebuit să se încheie un contract separat de cesiune, ceea ce nu s-a întâmplat.

S-a concluzionat că reclamanta nu avea obligația de a acorda garanții de bună execuție, așa încât nu putea constitui cheltuieli cu provizioane.

2.2. – În mod eronat s-a apreciat că cheltuielile cu servicii de consultanță, comision de agenție comercială, consultanță de afaceri și servicii de management erau deductibile fiscal și impozitul pe profit suplimentar stabilit de organele fiscale n-ar fi fost datorat, deoarece nu erau îndeplinite cerințele prevăzute de art. 21, alin. 4, lit. m din Codul fiscal și ale pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a acestuia, întrucât nu s-a dovedit că respectivele servicii s-au efectuat în scopul realizării de venituri impozabile, iar justificarea necesității prestării acestora nu s-a probat, nedovedindu-se modul efectiv în care respectivele cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor.

Recurentele au susținut că personalul angajat la societățile de consultanță și agenții comerciale cu contract de muncă cu timp parțial era reprezentat de salariații reclamantei, fără a exista o delimitare între atribuțiile de serviciu exercitate în cadrul recurentei – reclamante, în raport cu cele îndeplinite la societățile de consultanță sau agențiile comerciale .

2.3. Recurentele au arătat că în mod greșit reclamanta a fost exonerată de plata TVA în valoare de .X. lei și a accesoriilor aferente, deoarece aceasta nu a făcut dovada cu documente că cheltuielile cu serviciile au fost efectiv prestate și utilizate în scopul operațiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 145, alin. 1 și 2 lit. a în vigoare după 1

ianuarie 2007 și pct. 45(4) lit. a din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

3.Consderentele Înaltei Curți asupra recursurilor

Analizând sentința criticată prin prisma motivelor de recurs, ținând cont de actele și lucrările dosarului, precum și de dispozițiile legale incidente, inclusiv ale art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că nu este afectată legalitatea și temeinicia acesteia, după cum se va arăta în continuare:

3.1. Cu privire la recursul reclamantei

3.1.1. Prima critică formulată de reclamantă care vizează respingerea ca inadmisibilă a capătului de cerere privind anularea Deciziei de impunere nr. .X. /27.XI.2009 și parțial a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./26.XI.2009 referitor la majorările de întârziere în valoare de X lei, aferente impozitului pe profit de 21524 lei, calculate pentru perioada 25.04.2008 – 15.04.2009 este nefondată.

Acest capăt de cerere a fost formulat de recurenta – reclamantă în dosarul nr. X/43/2009, conexas dosarului mai vechi al Curții de Apel .X. .X. cu nr. X/43/2009.

Pe parcursul judecării cauzei la instanța de fond s-a soluționat și contestația administrativă formulată de recurenta – reclamantă împotriva deciziei menționată anterior, prin Decizia nr. X/19.03.2010 a Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., pe care **recurenta – reclamantă nu a contestat-o.**

Sușținerile recurente cum că în mod implicit a atacat și decizia pronunțată de organul administrativ în soluționarea contestației formulată în temeiul art. 205 Cod procedură fiscală împotriva deciziei de impunere, care este actul administrativ producător de efecte juridice, nu pot fi reținute, față de dispozițiile clare și imperative ale art. 218(2) Cod procedură fiscală, care prevăd posibilitatea atacării în instanța de contencios a **deciziilor emise în soluționarea contestațiilor** de către organele fiscale.

Recurenta – reclamantă nu și-a completat acțiunea în acest sens, nimeni neputându-și invoca propria culpă în valorificarea unui drept.

Prin urmare, judecătorul fondului în mod corect a respins capătul de cerere privind anularea Deciziei de impunere nr. .X. /2009 ca inadmisibil, în condițiile în care nu s-a atacat și Decizia nr. X/2010 a Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., prin care s-a respins contestația administrativă a reclamantei, instanța

pronunțându-se numai asupra a ceea ce s-a cerut, conform art. 129 (6) Cod procedură civilă, aplicându-se corect legea la soluționarea cauzei.

3.1.2. În aceste condiții nici critica privind majorările de întârziere în valoare de X lei ce formează obiectul Deciziei de impunere nr. X/2009 și a Deciziei de soluționare nr. X/2009 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. nu mai poate forma obiectul cercetării judecătorești în recurs, astfel că, nefiind incidente dispozițiile art. 304(9) CPC invocate de recurenta - reclamantă, în temeiul art. 312(1) și art. 20(1) și (2) din Legea nr. 554/2004, Înalta Curte va respinge recursul reclamantei ca nefondat.

3.2. Cu privire la recursul pârâtelor

3.2.1. Prima critică a recurentelor privește deductibilitatea cheltuielilor cu constituirea provizioanelor pentru garanția de bună execuție acordată clienților, despre care recurentele au susținut că nu putea fi acordată decât de producător sau importator, conform art. 2 și 21 din H.G. nr. 394/1995, iar instanța a confundat-o cu obligația asigurării service-ului pe perioada de garanție, nefiind încheiat un contract de cesiune a garanției de bună execuție între importatorul .X. România și recurenta - reclamantă.

Este adevărat că prin art. 2 și art. 21 din H.G. nr. 384/2005 legiuitorul a impus în sarcina producătorilor și importatorilor bunurilor de folosință îndelungată și a pieselor de schimb aferente obligația de a acorda termene minime de garanție, pe grupe de produse, obligație recunoscută generic ca fiind **garanția de bună execuție**.

Nimic însă nu oprește producătorul sau importatorul să transfere această obligație și asupra dealerilor autorizați, a distribuitorilor, în scopul responsabilizării acestora și în beneficiul clientului, ale cărui pretenții rezultate din necorespunderea unui produs sau a pieselor de schimb originale pot fi mai rapid rezolvate.

În acest sens, în speță, recurenta - reclamantă a încheiat două contracte cu .X. România, un contract de distribuție cu 6 anexe (f.392 vol. II dosar fond) și un contract de parteneriat service cu 6 anexe, intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2006, pentru o perioadă nedeterminată, conform art. 17 (f.452 - 482 vol III dosar fond).

Contractul de garanție încheiat de reclamantă cu .X. S.R.L. prevede:

Art. 5 - „Garanție

1. **Distribuitorul are obligația de a asigura pentru produsele contractuale vândute îndeplinirea obligațiilor aferente garanției și, după caz efectuarea de service gratuit și de acțiuni gratuite de rechemare în service.**

3. Distribuitorul poate îndeplini obligațiile sale prevăzute la alin. 1 și prin subcontractarea unuia sau mai multor parteneri service autorizați al Mărcii .X....

4. **Furnizorul preia pentru produsele contractuale garanția cu privire la absența viciilor în materialul de construcție și în manoperă...**

Distribuitorul este obligat să includă în contractele sale de vânzare - cumpărare pentru produsele contractuale **cel puțin condițiile de garanție prevăzute în Anexa 6** în vigoare ale Furnizorului....

Anexa 6 - Condiții de garanție

1. **Cumpărătorului i se garantează lipsa defectiunilor în material și manoperă...**

Pentru **piesele originale .X.** perioada de garanție este 24 de luni”.

Contractul de parteneriat service încheiat de recurenta - reclamantă cu S.C. .X. România reia la art. 5 alin. 1, obligația prevăzută la art. 4 din contractul de distribuție, ca partenerul service să îndeplinească „toate pretențiile justificate de garanție exercitate asupra sa și de a include în cadrul vânzării de piese originale .X. **cel puțin condițiile de garanție ale Furnizorului** în varianta în vigoare, **ca parte integrantă a contractelor de vânzare - cumpărare**”, obligându-se ca „toate lucrările în garanție să fie executate exclusiv cu piesele originale .X.” alin. 4 al art. 5”.

Prin urmare, nu este vorba de nici o confuzie a instanței de fond în privința garanției de bună execuție, cu cea privind service-ul autoturismelor vândute de recurentă pentru importatorul .X. România, cum greșit susțin recurentele - pârâte, întrucât din clauzele contractelor de distribuție și parteneriat service încheiate de cei doi operatori economici citate anterior rezultă în mod neîndoielnic că recurenta - reclamantă a convenit să preia, alături de importator, garanția de bună execuție pentru autoturismele și piesele de schimb originare comercializate de acesta.

Potrivit art. 969 Cod civil, în vigoare la data încheierii contractelor, aplicabil și în materie comercială, conform art. 1 Cod

comercial „Convențiile legal făcute au putere de lege între părți”, astfel încât recurenta – reclamantă, ca titulară a garanției de bună execuție, preluată de la importatorul .X. România, rămas însă obligat față de clienți, conform art. 2 și 20 din H.G. nr. 394/1995, era îndreptățită să constituie provizioane și să deducă cheltuielile efectuate în acest scop, conform art. 22(1) lit. b Cod fiscal, criticile recurențelor – pârâte fiind nefondate sub acest aspect.

3.2.2. În privința impozitului pe profit suplimentar aferent cheltuielilor reprezentând servicii de consultanță, comision de agenție comercială, consultanță de afaceri și servicii de management, se constată în mod corect prima instanță a stabilit că erau îndeplinite atât condițiile generale de deductibilitate prevăzute de art. 21(1) Cod fiscal, în sensul că serviciile s-au făcut în scopul realizării de venituri impozabile, dar și condițiile specifice de deductibilitate a unor asemenea cheltuieli, reglementate de art. 21 lit. m din codul fiscal, respectiv justificarea **necesității prestării** acestora, în scopul propriei activități, pe baza unor documente probatorii enumerate cu titlu exemplificativ la pct. 48 din H.G. 44/2004 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003.

În fapt, recurenta – reclamantă a externalizat serviciile de consultanță, vânzare, management, marketing către alte patru societăți cu care a încheiat contracte de prestări servicii sau de agenție, pe bază de comision cu valoare mai mică de 10% din vânzări, contractele fiind completate cu acte adiționale.

Din raportul de expertiză întocmit de expert .X. .X. (filele 524 - 530, vol III fond) care a răspuns și obiecțiunilor formulate de pârâți (f.552 - 556 același dosar) rezultă că prestarea serviciilor s-a dovedit cu contracte și acte adiționale legal încheiate, cu rapoarte de activitate și minute semnate de părțile contractante, facturile emise de prestatori, fiind înregistrate în contabilitatea acestora, toate acestea reprezentând documente justificative a serviciilor real prestate în beneficiul activității reclamantei.

Această modalitate de lucru, care ține de managementul societății, a determinat o scădere a cheltuielilor de personal și o dublare a cifrei de afaceri în perioada 2005 - 2008, pentru care s-au calculat și achitat obligații bugetare mai mari (TVA, impozit pe profit, pe dividende, etc).

Împrejurarea că personalul recurenteii a fost angajat și în societățile prestatoare de servicii, cu contract de muncă cu timp parțial, nu are relevanță, legiuitorul permițând cumulul de funcții, așa încât în mod corect prima instanță a apreciat că cheltuielile cu serviciile de consultanță, comision de agenție comercială, consultanță de afaceri și management sunt deductibile fiscal, conform art. 21(4) lit. m Cod fiscal.

3.2.3. În privința TVA înscrisă în contractele de prestări servicii și a accesoriilor aferente, recurenteii au citat taxele legale cu aplicabilitatea generală privind deductibilitatea TVA, fără a formula vreo critică concretă a sentinței recurate, sub acest aspect.

Prin prisma dispozițiilor art. 304¹ Cod procedură civilă, ca urmare a argumentelor expuse anterior, se constată că în mod judicios prima instanță a apreciat că erau îndeplinite cerințele de deductibilitate a TVA-ului aferent prestării serviciilor enumerate anterior, în valoare de X lei pentru perioada 1.09.2005 – 31.XII.2007 și X lei pentru perioada 2007-2008, respectiv de art. 145 alin. 1,2 lit. a și alin. 3 lit. a din Legea nr. 571/2003 coroborate cu pct. 45 alin. 4 din H.G. nr. 44/2004, serviciile fiind efectiv prestate și utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Constatănd că în cauză nu sunt incidente dispozițiile art. 304 pct. 7 și 9 invocate de recurenteii – pârâte, în temeiul art. 312(1) Cod procedură civilă și art. 20(1) și (2) din Legea nr. 554/2004, Înalta Curte va respinge recursurile pârâtelor ca nefondate.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

DECIDE:

Respinge recursurile declarate de S.C. .X.X S.R.L. .X., prin lichidator judiciar .X. .X. și de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., în nume propriu și în numele Ministerului Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, împotriva sentinței civile nr. .X. din 24 mai 2011 a Curții de Apel .X. - Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 20 martie 2012.

JUDECATOR,

X

JUDECATOR,

X

JUDECATOR,

X

**MAGISTRAT ASISTENT,
X**