

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

DECIZIA nr.2905

Dosar nr.3509/2/2008

Ședința publică de la 19 mai 2011

Președinte: X

X

X

X

- judecător

- judecător

- judecător

- magistrat asistent

S-au luat în examinare recursurile formulate de către S.C. .X.X. S.A., Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței civile nr. .X. din 30 iunie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică de la 14 aprilie 2011, fiind consemnate în încheierea de la acea dată, când instanța, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea, succesiv, pentru data de 28 aprilie 2011, 5 mai 2011, 12 mai 2001, respectiv 19 mai 2011, când a pronunțat prezenta decizie.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I. Soluția instanței de fond.

Prin Sentința civilă nr..X. din data de 30 iunie 2010, Curtea de Apel .X. - Secția a VUI-a Contencios Administrativ și Fiscal a admis în parte acțiunea reclamantei S.C. .X.X. S.A. și, în consecință, a anulat în parte pct.2 din Decizia nr.X/31.01.2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - D.G.S.C. pentru suma de X lei reprezentând X lei impozit pe profit și X lei TVA și pentru accesoriile aferente acestor sume reprezentând majorări și penalități de întârziere, respingând în rest acțiunea ca neîntemeiată.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut că prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 31.07.2007, D.G.F.P. .X. a constatat, în urma controlului fiscal efectuat la societatea reclamantă, obligații suplimentare de plată în valoare de X lei și a emis Decizia de impunere fiscală nr.X/31.07.2007 prin care a consemnat obligațiile

fiscale pe categorii de impozite/taxe/contribuții precum și majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente fiecărei obligații de plată.

împotriva acestor acte administrative fiscale a formulat contestație reclamanta la A.N.A.F. - D.G.S.C. soluționată prin Decizia nr.X din 31.01.2008 prin care pârâta a admis în parte contestația pentru suma totală de X lei reprezentând X lei impozit pe profit; X lei și X lei majorări și penalități de întârziere precum și X lei TVA și X lei, plus X lei majorări și penalități de întârziere.

Prin Decizia nr.X/2008 ANAF a respins contestația reclamantei cu privire la suma totală de X lei reprezentând: X lei impozit pe profit (plus accesoriile : X lei și X lei majorări și penalități de întârziere) X lei (plus accesoriile X lei și X lei majorări și penalități de întârziere) și X lei impozit pe dividende (cu accesoriile X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere).

Prin aceeași decizie, la pct.3 și pct.4, ANAF a desființat raportul de inspecție fiscală nr. W/ X/31.07.2007 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.X/2007 pentru suma de X lei și a anulat decizia de impunere pentru suma de X lei.

împotriva pct.2 din Decizia ANAF nr.X/2008 a formulat acțiune în anulare reclamanta S.C. .X.X S.A. .X. criticând-o ca nelegală și netemeinică.

Instanța de fond a apreciat astfel:

1. Suma de X lei reprezentând comisioane plătite pentru recuperarea creanțelor menționate la pct. I - Impozit pe profit din Decizia nr.X/2008 a ANAF a fost utilizată pentru destinații aferente exclusiv activității de venituri impozabile și este deductibilă fiscal.

2. Suma de X lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea spațiilor închiriate altor societăți comerciale cuprinsă la cap. I - Impozit pe profit - pct.1.2 din Decizia contestată este deductibilă, instanța însușindu-și punctul de vedere exprimat de expertul contabil prin raportul de expertiză efectuat în cauză cu privire la deductibilitatea costurilor cu amortizarea imobilizărilor corporale pentru situația în care acestea nu sunt utilizate, ori sunt doar parțial utilizate.

3. Cu privire la suma de X lei reprezentând contravaloarea elementelor patrimoniale cu regim de mijloace fixe la cap. I - Impozit pe profit - pct.1.3 din Decizia contestată - Curtea a constatat că în realitate suma este de X lei și nu de X lei, cât au reținut organele fiscale și reprezintă costuri deductibile fiscal.

Suma de X lei cheltuieli pentru realizarea bilanțului de mediu, amortizarea imobilizărilor corporale și uzura obiectelor de inventar prevăzute la cap. I - Impozitul pe profit - pct.1.4. din Decizia nr.X/2008 reprezintă cheltuieli deductibile fiscal, potrivit opiniei expertului contabil.

Suma de X lei reprezentând cheltuieli de transport prevăzută la cap. I - Impozitul pe profit, pct.1.5. din decizia contestată nu reprezintă o cheltuială deductibilă fiscal.

Suma de X lei reprezentând cheltuieli de transport extern prevăzută la cap. I - Impozitul pe profit pct.1.6. din Decizia contestată a fost corect imputată, fiind nedeductibilă fiscal, în condițiile în care nu au fost prezentate documente justificative corespunzătoare.

7. Suma de X lei reprezentând diferența între cheltuielile totale aferente investițiilor efectuate la .X. și la .X. prevăzută la cap. I - Impozitul pe profit - pct.1.7., dar și TVA în valoare de X lei prevăzută la cap. II TVA pct.2.3 din decizia contestată, a fost legal imputată, cu motivarea că amenajarea și modernizarea imobilelor cu aducerea acestora la starea normală de folosință a fost făcută în folosul proprietarului (X) și nu al societății, cheltuielile nefiind, deci, deductibile fiscal, neputând fi înregistrate ca venituri din producția de imobilizări, TVA aferentă în valoare de X lei, nefiind, la rândul său, deductibilă fiscal.

8. Suma de X lei reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 623.2 cheltuieli de protocol, reclamă, publicitate prevăzută la cap. I impozit pe profit - pct.1.8 din decizie este nedeductibilă fiscal.

A mai arătat Curtea că s-a constatat, iar expertiza a confirmat o sumă deductibilă în plus, în valoare de X lei, iar suma impozitată a fost calculată corect de organul fiscal la valoarea de X lei.

9. Suma de X lei reprezentând venituri înregistrate din dobânzi pentru împrumuturi la AX și .X. prevăzută la cap. I - Impozitul pe profit - pct.1.8 din Decizia nr.X/2008 a fost apreciată corect stabilită de organele fiscale, cu motivarea că nerecuperarea creanțelor principale nu conduce la renunțarea din partea creditorului la actualizarea cu indicele de inflație a creanței sale.

10. Referitor la suma de X lei reprezentând reducerea impozitului pe profit prevăzută la cap. I - Impozitul pe profit - pct.1.10 din decizia contestată, instanța a constatat că atât organele fiscale cât și expertul contabil au apreciat corect că la determinarea impozitului pe profit nu se poate aplica cota redusă prevăzută de O.U.G. nr.217/1999.

11. Suma de X lei, reprezentând TVA aferentă operațiunilor înregistrate ca fiind export a fost legal imputată în

condițiile în care bunurile în discuție, matrițele necesare reperelor exportate în Franța și Germania nu au părăsit teritoriul țării și nu întrunesc condițiile pentru a fi calificate produse de export pentru care justificarea cotei zero TVA.

Suma de X lei reprezentând TVA aferentă comisioanelor plătite pentru recuperarea creanțelor prevăzute la cap. II TVA- pct.2.1. din Decizia contestată este deductibilă fiscal, în concordanță cu concluziile expertului contabil.

Suma de X lei reprezentând TVA aferentă achiziționării serviciilor privind bilanțul de mediu prevăzut la cap. II-TVA - pct.2.2. din decizia contestată este deductibilă, în condițiile în care achiziționarea serviciilor angajate pentru obținerea autorizației de mediu a fost în scopul obținerii de venituri și sunt operațiuni taxabile.

Suma de X lei reprezentând TVA dedusă de S.C. .X. S.A., prevăzută la cap. II - TVA, pct.2.5 din decizia contestată a fost legal stabilită.

Impozitul pe dividende prevăzut la cap. III din Decizia contestată în sumă totală de X lei a fost legal stabilit în condițiile în care modernizările efectuate la imobilele aparținând acționarului majoritar al societății profită doar proprietarului și ca atare urmează regimul juridic al dividendelor care se impozitează.

2. Calea de atac exercitată.

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs atât reclamanta S.C. .X..X. S.A., cât și pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

Reclamanta SC .X..X. SA, a susținut nelegalitatea și netemeinicia sentinței recurate, invocând ca temei legal dispozițiile art. 304 pct. 7 și 9 din Codul de procedură civilă, solicitând admiterea recursului, modificarea în parte a sentinței recurate și admiterea acțiunii astfel cum a fost formulată.

Recurenta-reclamantă aduce, în esență, următoarele critici sentinței atacate:

- Referitor la suma de X lei reprezentând cheltuieli de transport nerecunoscute de organul fiscal ca fiind deductibile fiscal, se susține că hotărârea instanței de fond nu cuprinde motivele pe care se sprijină, mărginindu-se să se pronunțe pe nedeductibilitate, fără a analiza și a motiva în nici un fel tratamentul fiscal complet diferit aplicat în speță de către organul fiscal, care ridică serioase semne de întrebare asupra încadrării din punct de vedere fiscal, și nici motivele invocate în cererea de chemare în judecată, fiind incident motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 7 din Codul de procedură civilă.

- Referitor la suma de X lei reprezentând cheltuieli de transport extern nerecunoscute de organul fiscal ca fiind cheltuieli deductibile fiscal, se menționează că instanța de fond nu a motivat hotărârea de respingere cu privire la această sumă, mărginindu-se să constate că nu s-a demonstrat faptul că deplasările s-au făcut în interesul societății, fără a se ține seama de argumentele sale prezentate în acțiunea formulată și de concluziile expertizei contabile.

- Referitor la suma de X lei reprezentând cheltuieli nedeductibile și diferențele de TVA în sumă de X lei, aferentă cheltuielilor efectuate la imobilele din .X. și .X., se susține că instanța de fond nu a interpretat convenția dintre părți potrivit voinței acestora, ca fiind contract de asociere în participațiune, ci după denumirea acesteia, mărginindu-se să îmbrățișeze motivarea organelor fiscale și să respingă acțiunea cu privire la aceste capete de cerere.

Recurenta-reclamantă apreciază că hotărârea instanței de fond cu privire la cele două sume este netemeinică și nelegală, fiind pronunțată cu încălcarea și aplicarea greșită a legii (art.304 pct.9 din Codul de procedură civilă), reiterând considerentele din cererea de chemare în judecată pentru admiterea acțiunii în acest sens. ,

- Referitor la suma de X lei, reprezentând cheltuieli înregistrare în contul 632.2 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate", apreciate ca nedeductibile fiscal deoarece lipsesc documentele care le justifică, se consideră că hotărârea instanței de fond nu cuprinde motivele pe care se sprijină cu privire la capătul de cerere care vizează această sumă.

De asemenea, se precizează că instanța de fond nu a ținut cont de aspectele contradictorii pe care se bazează constatarea inspecției fiscale cu privire la înregistrarea acestor sume în contabilitate, care, după ce anulează respectiva înregistrare, le interpretează ca fiind înregistrare, însă le atribuie calitatea de cheltuieli nedeductibile, care reîntregesc masa impozabilă și le impozitează ca atare.

- Referitor la suma de X lei, reprezentând venituri din dobânzi aferente împrumuturilor în sumă de X lei acordat Asociației salariaților și a membrilor conducerii S.C. X SA X, în baza contractului de împrumut nr..X. din 12.11.2004, și aferente împrumutului acordat S.C. .X. SA .X., pe care nu le-a înregistrat în contabilitate, se susține că soluția asupra acestui capăt de cerere a fost pronunțată cu aplicarea eronată a legii. Instanța de fond a invocat exclusiv reglementări de ordin contabil și nu a respectat cerințele art. 1 alin. 3 și art. 11 alin. 1 din Codul fiscal, neluând în considerare nici concluziile expertizei contabile.

- Referitor la suma de .X. lei reprezentând reducerea impozitului pe profit aferent încasării veniturilor din export, se consideră

că soluția pronunțată este netemeinică și nelegală, fiind pronunțată cu aplicarea greșită a legii, întrucât în mod greșit s-a apreciat că dacă matricele nu au părăsit efectiv teritoriul țării operațiunea consemnată de societate nu poate fi recunoscută, deși beneficiarii externi au devenit proprietarii acestora, lasându-le în custodia recurentei pentru a fi folosite la turnarea reperelor.

- Referitor la suma de .X. lei, aferentă cheltuielilor efectuate la imobilele din .X. și .X., se precizează că instanța de fond putea să califice contractul dintre părți ca fiind o asocierie în participațiune și să rețină aplicabile speței dispozițiile art. 156 alin. 1 lit. d din Codul fiscal.

- Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA aferentă operațiunilor înregistrate ca fiind export, se arată că hotărârea a fost pronunțată cu aplicarea eronată a legii, întrucât societatea a dovedit operațiunea economică cu documente justificative, astfel că se impunea aplicarea cotei zero sau scutirea de TVA.

-Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA aferentă depășirii limitelor legale a consturilor de natura cheltuielilor de protocol, sociale și a celor de publicitate, se susține că hotărârea pronunțată nu cuprinde motivele pe care se sprijină. De asemenea, regimul fiscal aplicat de către organele fiscale în ceea ce privește încadrarea acestor cheltuieli este incorect.

- Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe dividende ca urmare a realizării imobilelor din .X. și .X., se precizează că hotărârea a fost pronunțată cu aplicarea greșită a legii. Se susține că instanța de fond avea posibilitatea să reîncadreze contractele ca asocieri în participațiune, însă, neprocedând în acest fel, în mod eronat a confirmat legalitatea actelor fiscale contestate, în ceea ce privește dividendele și impozitul pe dividende pentru că nu există nici un text de lege potrivit căruia să se impoziteze cheltuielile făcute pentru asocieria în participațiune ca dividend.

Recurentele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., prin argumente asemănătoare, au susținut că sentința recurată a fost pronunțată cu aplicarea greșită a legii, fiind incident motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 din Codul de procedură civilă, solicitând admiterea recursurilor, modificarea în parte a sentinței atacate, în sensul respingerii în totalitate a acțiunii formulate de către reclamantă ca neîntemeiată.

În esență, recurentele menționează că instanța de fond și-a însușit punctul de vedere al expertului contabil și fără a ține seama de dispozițiile legale incidente, a considerat în mod eronat ca fiind deductibile următoarele sume reținute ca fiind datorate de reclamantă prin Decizia nr..X./2008:

- Cu privire la suma de .X. lei, reprezentând comisioane plătite de societate pentru recuperarea de creanțe și nu impozit pe profit cum eronat a stabilit instanța de fond se arată că plata acestora nu își avea rostul întrucât aceste cheltuieli nu sunt aferente realizării de venituri, în acest sens fiind dispozițiile art.4 din HG nr.685/1999 privind Regulamentul de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, personae juridice, art. 2 și art. 3 din O.U.G. nr. 77/1999.

- Cu privire la suma de .X. lei (cu amortizarea spațiilor închiriate), se susține că reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal în raport de dispozițiile pct. 15 din HG 909/1997 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 și art. 21 alin. 1, art.24 alin.2 din Codul fiscal.

- Cu privire la suma de .X. lei reprezentând contravaloarea elementelor patrimoniale cu regim de mijloace fixe, instanța de fond, în mod eronat a considerat că este deductibilă. Bunurile în cauză, respectiv camera video și televizorul nu îndeplinesc din punct de vedere fiscal condițiile impuse se art.24 alin.2 din Codul fiscal. Referitor la patul medical se arată că nu s-a făcut dovada că societatea dispune de un cabinet medical, astfel că legislația fiscală nu a fost corect aplicată de societatea reclamantă privind modul de calcul al profitului impozabil.

- Cu privire la suma de .X. lei, efectuată pentru realizarea bilanțului de mediu, amortizarea imobilizărilor corporale și uzura obiectelor de inventar, se susține că aceasta este nedeductibilă fiscal, întrucât aceste cheltuieli nu au fost făcute în scopul realizării profitului, astfel cum prevăd dispozițiile art. 21 alin. 1 din Codul fiscal.

Prin urmare, se apreciază că impozitul de profit, în quantum de .X. lei, la care se adaugă .X. lei, majorări de întârziere, a fost în mod corect stabilit suplimentar în sarcina societății.

- Cu privire la suma de .X. lei reprezentând diferența de taxă pe valoare adăugată deductibilă ca urmare a înregistrării în contabilitate a unor comisioane plătite pentru recuperarea de creanțe, societatea nu avea dreptul de deducere a TVA întrucât acestea nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile și nu au corespondent în venituri.

- Cu privire la suma de .X., lei reprezentând TVA aferentă achiziționării serviciilor privind bilanțul de mediu, se apreciază că nu reprezintă o cheltuială deductibilă, întrucât nu este aferentă activității proprii, societatea încălcând prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr.571/ 2003, privind Codul fiscal.

Recurenta-reclamantă a formulat concluzii scrise prin care a precizat aspecte referitoare la unele motive de recurs, precum și concluzii referitoare la criticile recurentelor-pârâte cu privire la sentința atacată, combătându-le și apreciind ca legală și temeinică hotărârea instanței de

fond cu privire la sumele pentru care s-a anulat actul administrativ fiscal contestat.

Recurenta-pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., a formulat întâmpinare la recursul recurente-reclamante prin care a solicitat respingerea acestuia ca nefondat, combătând criticile din cuprinsul cererii de recurs a reclamantei.

Recurenta-pârâtă Agenția națională de Administrare Fiscală a formulat concluzii scrise prin care a solicitat respingerea recursului formulat de recurenta-reclamantă, apreciind ca legală și temeinică soluția pronunțată de instanța de fond cu privire la sumele menționate în cererea de recurs de recurentă.

3. Soluția instanței de recurs.

Înalta Curte va analiza în ansamblu recursurile formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., dat fiind faptul ca aceste recurente, prin argumente asemănătoare, subsumate motivului de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 din Codul de procedură civilă, au susținut nelegalitatea și netemeinicia sentinței recurate.

- Criticile referitoare la anularea în parte a Deciziei nr. X din 31.01.2008, cu privire la suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu comisioanele aferente recuperării de creanțe și nu impozit pe profit cum eronat a statuat instanța de fond, reținute ca nedeductibile fiscal cu ocazia verificărilor de către organele fiscale în perioada ianuarie 2002- decembrie 2005, sunt fondate.

În cauză, se pune problema deductibilității fiscale a acestor sume, în condițiile în care creanțele în cauză pentru care s-au plătit comisioanele au fost înscrise în procedura de compensare monitorizată de Institutul de Management și Informatică din cadrul Ministerului Industriei și Comerțului.

Potrivit art.1 pct.5(4) din O.U.G. nr.217/1999, pentru modificarea și completarea O.G. nr.70/1994, privind impozitul pe profit, aplicabilă până la 1 iulie 2002, „La calculul profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor”.

Ulterior acestei date devin aplicabile prevederile art.9 alin.1 din Legea nr. 414/2002, privind impozitul pe profit, potrivit căroră „La calculul profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”.

Din cuprinsul acestor dispoziții, rezultă că, pentru a fi deductibile fiscal cheltuielile înregistrate de reclamantă cu comisioane plătite pentru recuperarea de creanțe, trebuie să fie aferente realizării de venituri impozabile.

Recurenta-reclamantă avea posibilitatea să își acopere creanțele prin procedura de compensare prevăzută de H.G. nr.685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursabile la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, respectiv art. 4 și 6 din Anexa 2 din Regulament, coroborat cu art. 2 și 3 din O.U.G. nr. 77/1999.

Societățile cu care recurenta a încheiat contracte de colaborare fără a deține creanțe certe la acestea au fost introduse artificial în lanțul compensărilor, astfel că nu se justifică comisioanele achitate acestora, acestea nefiind aferente realizării veniturilor impozabile și în consecință nu sunt deductibile fiscal. Acesta întrucât societatea, anterior efectuării acestor cheltuieli, a realizat venituri din vânzarea de bunuri pentru care a efectuat cheltuieli deductibile fiscal (anterior vânzării), cum ar fi cheltuieli cu materii prime, materiale, utilități, salarii etc..

În concluzie, față de cele menționate, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată acțiunea reclamantei pentru impozitul pe profit și accesoriile aferente, rezultat ca urmare a neacordării deductibilității fiscale cheltuielilor cu comisioanele plătite pentru recuperarea de creanțe, în sumă de .X. lei.

- Ca o consecință a celor reținute anterior, recurenta-reclamantă nu are nici dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei aferentă comisioanelor și onorariilor plătite pentru recuperarea creanțelor, în condițiile în care aceste comisioane nu sunt aferente realizării de operațiuni impozabile/taxabile, în raport de dispozițiile art.18 lit.a) din OUG nr.17/2000 privind TVA, art. 22(4) lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoare adăugată.

- Criticile care vizează greșita deductibilitate a sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea spațiilor închiriate altor societăți comerciale sunt fondate în raport de dispozițiile art. 4 și 5 din OG nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, art. 2 din OG nr. 54/1997 pentru modificarea și completarea Legii nr. 15/1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, art. 5 din OG nr. 70/1994, privind impozitul pe profit republicată, art. 9, 11 din Legea nr. 414/2002, privind impozitul pe profit, art. 21, 24 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal.

În raport de aceste dispoziții, pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu amortizarea spațiilor închiriate de recurentă, ar trebui să-și găsească corespondent în veniturile înregistrate de aceasta în baza contractelor de închiriere or, necontestat este faptul că nu s-au obținut venituri din chirii.

De altfel, chiar recurenta-reclamantă recunoaște că nu a obținut venituri din închiriere în perioada verificată, ca urmare a rezilierii acelor contracte de închiriere.

Cum numai cheltuielile efectuate pentru obținerea de venituri impozabile sunt deductibile fiscal, iar aceste venituri nu s-au realizat, fapt recunoscut de recurentă, este evident că în raport de dispozițiile legale menționate, aceasta nu poate deduce suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea spațiilor închiriate altor societăți, indiferent de rațiunile pentru care s-au încheiat contractele de închiriere.

Referirile recurentei la concluziile raportului de expertiză nu pot conduce spre o altă soluție întrucât numai instanța de judecată are atribuții în interpretarea și aplicarea dispozițiilor legale incidente situațiilor de fapt date și nu persoanele desemnate să efectueze expertize contabile.

- Criticile referitoare la soluția în ceea ce privește reținerea ca deductibilă a sumei de .X. lei reprezentând contravaloare elemente patrimoniale cu regim de mijloace fixe, respectiv pat medical, cameră video și televizor, sunt nefondate.

Din cuprinsul înscrisurilor depuse la dosarul cauzei (filele 28, 32 volumul I dosar fond) rezultă că recurenta reclamantă a amenajat un cabinet medical în cadrul căruia serviciile medicale sunt asigurate de un medic și asistent medical, astfel că patul medical a fost folosit în cadrul unui cabinet medical aparținând societății, nefiind contestată nici existența celorlalte mijloace fixe în patrimoniul reclamantei.

Întrucât aceste bunuri au fost achiziționate și înregistrate în patrimoniul societății reclamante, în mod corect instanța de fond a apreciat că în raport de dispozițiile art. 24 alin. 2 și 16 din Codul fiscal, este posibilă deducerea integrală a contravalorii acestora în momentul achiziției și a constatat că este nelegal refuzul de a încadra acest bun în categoria mijloacelor fixe.

- Criticile referitoare la soluția instanței de fond privind reținerea ca deductibilă a cheltuielii de .X. lei efectuată pentru realizarea bilanțului de mediu, amortizarea imobilizărilor corporale și uzura obiectelor de inventar sunt nefondate.

Cheltuielile angajate până la data vânzării au fost destinate desfășurării activității zootehnice în condiții normale și legale.

Din valorificarea animalelor prin vânzare, conform facturii fiscale nr.X/2005, reclamanta a obținut venituri impozabile.

Prin urmare, în mod corect instanța de fond a apreciat ca deductibilă această sumă în raport de dispozițiile art. 21 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare a celor retinute anterior, recurenta-reclamantă era îndreptățită la deducerea TVA în cuantum de .X.,12 lei aferentă achiziționării serviciilor referitoare la bilanțul de mediu întrucât bunurile/serviciile achiziționate au fost destinate realizării de operațiuni taxabile producătoare de venituri, fiind incidente dispozițiile art. 145(3) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Față de toate considerentele expuse, înalta Curte apreciază ca fiind incident motivul de recurs prevăzut de art.304 pct.9 din Codul de procedură civilă, urmând să admită recursurile acestor recurente-pârâte, să modifice sentința recurată în sensul respingerii acțiunii în ceea ce privește anularea în parte a punctului 2 din Decizia nr..X./2008 și pentru sumele de: .X. lei reprezentând cheltuieli cu comisioanele aferente recuperării de creanțe; X lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea spațiilor închiriate; X lei TVA aferentă comisioanelor și onorariilor achitate pentru recuperarea unor creanțe, fiind menținute celelalte dispoziții ale sentinței.

în ceea ce privește recursul formulat de recurenta-reclamantă, înalta Curte apreciază că acesta este nefondat, pentru considerentele ce urmează a fi expuse.

- Criticile referitoare la soluția instanței de fond cu privire la suma de X lei reprezentând cheltuieli de transport nerecunoscute de organul fiscal ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal, sunt nefondate.

Nu este incident motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 7 din Codul de procedură civilă.

Hotărârea instanței de fond respectă cerințele prevăzute de art. 261 pct. 5 din Codul de procedură civilă, motivarea acesteia putând fi extinsă de instanța de recurs.

Dezlegarea dată problemei referitoare la deductibilitatea sumei menționate anterior din profitul impozabil al recurentei-reclamante, în baza facturilor emise de S.C. X SRL și S.C. X SA, este corectă.

Din înscrisurile depuse la dosarul cauzei rezultă că serviciile de transport nu au fost efectuate pentru sau în folosul societății reclamante, ci în favoarea unor persoane fizice, astfel că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile aferente acestor facturi înregistrate de reclamantă, întrucât nu au fost efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile de către aceasta, astfel cum impun dispozițiile art.9(l) din Legea nr.414/2002, privind impozitul pe profit și art. 21(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

Referirile la tratamentul fiscal al altor cheltuieli nu fac obiectul cauzei și în consecință nu pot fi analizate.

- Criticile referitoare la soluția instanței cu privire la suma de X lei reprezentând cheltuieli de transport extern, apreciate ca nedeductibile, sunt nefondate.

Hotărârea recurată respectă cerințele impuse de art. 261 pct. 5 din Codul de procedură civilă astfel că nu este incident motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 7 din Codul de procedură civilă, chiar dacă rezumativ analizează cererea reclamantei cu privire la aceasta sumă, instanța de recurs putând dezvolta argumentele în sensul soluției pronunțate, apreciată ca fiind legală și temeinică.

Susținerile recurente-reclamante în sensul că în perioada anilor 2003-2005 societatea a efectuat cheltuieli cu transportul administratorilor pentru promovarea afacerii societății în scopul realizării de venituri impozabile sunt lipsite de suport real întrucât nu există documente justificative pentru a încadra aceste cheltuieli în categoria celor deductibile fiscal.

Documentele justificative menționate de recurentă, emise de S.C. X SRL din care se pretinde că rezultă faptul că domnul X, președintele Consiliului de administrație al recurente a participat la târgurile internaționale desfășurate în anul 2004 cât și în anul 2005, în scopul promovării intereselor societății nu sunt relevante în cauză întrucât serviciile menționate în facturi nu corespund cu perioadele în care au avut loc târgurile la care face referire societatea reclamantă.

În consecință, adresa nr. .X./13.08.2007 a S.C. X SRL care conține referiri la 8 facturi (fila 166, volumul II, dosar fond) nu îndeplinește cerințele de a fi apreciată ca document justificativ pentru cheltuielile înregistrate în contabilitatea recurente, astfel că, în raport și de dispozițiile art. 21(4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, instanța de fond a reținut în mod corect nedeductibilitatea sumei de X lei, întrucât deplasările nu au fost efectuate în interesul societății reclamante.

- Criticile referitoare la soluția instanței de fond cu privire la nedeductibilitatea fiscală a sumei de X lei reprezentând diferența între cheltuielile aferente investițiilor efectuate la imobilele din .X. și .X. și diferențele de TVA de .X. lei și majorările aferente acestor sume sunt nefondate, nefiind incident motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 din Codul de procedură civilă.

Necontestat este faptul că pentru construcțiile de la .X. și .X. a fost încheiat contract de comodat între societatea reclamantă și persoana fizică, X, proprietarul imobilelor (fila 53 voi.II dosar fond).

Deși în cuprinsul motivelor de recurs se susține că aceste contracte trebuiau asimilate unor contracte de asociere în participațiune, ulterior,

prin concluziile scrise, se revine și se argumentează criticile cu privire la suma menționată din perspectiva contractului de comodat.

Rezultă din punctul II al contractului de comodat că preluarea construcțiilor a fost făcută la roșu.

Cheltuielile efectuate de societatea reclamantă nu sunt în realitate de amenajare și modernizare, ci de finalizare a unor construcții predate la roșu ce aparțin persoanei fizice.

Toate cheltuielile efectuate pentru finalizarea acestor clădiri nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății pentru a fi deductibile fiscal, astfel că în mod corect acțiunea reclamantei a fost respinsă ca neîntemeiată cu privire la aceste sume, fiind incidente aceleași dispoziții legale menționate în cuprinsul prezentei decizii referitoare la impozitul pe profit în perioada supusă verificării.

Referirile la legislația muncii nu fac obiectul cauzei dedusă judecării. Mai mult, nu există dovezi în sensul utilizării imobilelor în scopul menționat de recurentă.

Aspectele referitoare la erori de calcul nu sunt dovedite.

- Pe de altă parte, criticile care vizează dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor efectuate la imobilele din .X. și .X., urmare a celor reținute anterior, instanța de recurs apreciază că acestea sunt nefondate, recurenta reclamantă neîndeplinind condițiile prevăzute de art.19 din O.U.G. nr.17/2000 privind taxa pe valoare adăugată, art. 24(2) lit. a) din Legea nr.345/2000 privind taxa pe valoare adăugată și art. 145(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit dispozițiilor menționate TVA poate fi dedusă numai în cazul în care bunurile achiziționate sunt destinate nevoilor firmei și sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, or, în condițiile în care s-a reținut că pentru realizarea celor două imobile s-au înregistrat cheltuieli pentru care nu s-a făcut dovada că sunt destinate nevoilor societății recurente și sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, nu este justificat dreptul de deducere a TVA în suma menționată.

De altfel, între părți s-a încheiat un contract de comodat și nu un contract de asociere în participațiune, criticile referitoare la aceste aspecte fiind ulterior nesuținute cu ocazia concluziilor scrise, nefiind aplicabile în cauză nici prevederile art. 156 pct. 1 lit. d) din Codul fiscal invocate de recurentă.

- Criticile referitoare la soluția instanței de fond cu privire la suma de X lei reprezentând cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate, înregistrate în contul 632.2 de societatea reclamantă, apreciată ca fiind nedeductibilă fiscal, sunt nefondate, nefiind incident motivul de recurs prevăzut de art.304 pct.7 și 9 din Codul de procedură civilă.

Din cuprinsul hotărârii recurate rezultă că instanța de fond a expus considerentele pentru care a apreciat această sumă ca nedeductibilă, astfel că nu poate fi reținut motivul de recurs prevăzut de art.304 pct.7 Cod procedura civilă.

Extrasele de cont invocate de recurentă nu pot fi asimilate unor documente justificative din care să rezulte că au fost efectuate cheltuieli de societatea recurentă în vederea obținerii de venituri impozabile, astfel cum prevăd dispozițiile art.4 din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, art. 21(1),(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De altfel, în extrasele de cont sunt evidențiate operațiuni de plăți către comercianți sau extrageri de numerar efectuate de X și X, astfel că pentru sumele înregistrate în contul 632.2 nu s-au făcut dovezi că au fost destinate realizării de venituri impozabile.

Argumentele recurente-reclamante în susținerea acestor critici sunt de altfel nereale întrucât organele de inspecție fiscală nu au anulat efectiv înregistrarea lor în contabilitate ci doar au stabilit natura acestor cheltuieli în funcție de documentele justificative prezentate la control, apreciindu-le cheltuieli nedeductibile efectuate în favoarea altor persoane.

În consecință, nu este incident motivul de recurs prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedura civilă.

- Criticile referitoare la soluția cu privire la suma de X lei reprezentând venituri din dobânzi aferente împrumuturilor acordate Asociației salariaților și a membrilor conducerii S.C. .X. SA și S.C. .X. SA sunt nefondate, nefiind incident motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 din Codul de procedură civilă.

În mod corect instanța de fond a reținut că nerecuperarea creanțelor principale nu conduce la renunțarea din partea creditorului la actualizarea cu indicele de inflație a creanței sale.

Recurenta-reclamantă trebuia să înregistreze pe venituri această sumă în condițiile în care era prevăzută în contractele de împrumut, și să o ia în calcul în ceea ce privește profitul impozabil, fiind aplicabile prevederile art.19(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dispoziții speciale ce se aplică cu prioritate conform art. 11(1) din Codul fiscal.

Nu prezintă relevanță aspectele referitoare la imposibilitatea recuperării în procedura falimentului a creanței actualizate cu indicele de inflație întrucât în cauză se pune problema înregistrării pe venituri a acestor sume în condițiile în care erau prevăzute în contractele de împrumut, nerezultând din actele adiționale renunțarea la clauzele referitoare la dobânda aferentă împrumuturilor, fiind nereale susținerile recurente cu privire la aceste ultime aspecte.

- Criticile referitoare la soluția care vizează suma de X lei reprezentând reducerea impozitului pe profit, urmare a recalculării impozitului pe profit aferent încasării veniturilor din export, sunt nefondate, nefiind incident motivul de recurs prevăzut de art.304 pct. 9 din Codul de procedură civilă.

Problema în raport de care se soluționează aceste critici este aceea dacă recurenta beneficiază de această reducere în condițiile în care nu există dovezi că mărfurile în cauză au fost exportate, situație de altfel confirmată de aceasta în cuprinsul cererii de recurs.

Cum nu există documente justificative efectuării în fapt a operațiunilor de export, este evident că recurenta nu poate beneficia de cota redusă de impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor încasate în valută din volumul total al veniturilor, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de HG nr. 402/2000.

- Criticile referitoare la soluția instanței de fond cu privire la suma de .X. lei aferentă operațiunilor înregistrate ca fiind export sunt nefondate, aprecierile primei instanțe fiind corecte. Cum societatea nu a justificat realizarea operațiunilor cu documentele justificative prevăzute de legislația în vigoare, nu este scutită de plata TVA.

- Criticile referitoare la soluția instanței de fond cu privire la suma de .X. lei, reprezentând TVA aferentă depășirii limitelor legale a costurilor de natura cheltuielilor de protocol și a celor de publicitate sunt nefondate.

Întrucât anterior s-a reținut că organele fiscale au aplicat un regim fiscal corect în ceea ce privește încadrarea acestor cheltuieli, în mod corect prin actele administrativ-fiscale contestate s-a apreciat că revine societății recurente plata sumei de .X. lei TVA, în condițiile în care cheltuielile respective sunt nedeductibile.

- Criticile referitoare la soluția instanței de fond cu privire la suma de .X. lei reprezentând impozit pe dividende ca urmare a realizării imobilelor de la .X. și .X. sunt nefondate, nefiind incident motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă.

Necontestat este faptul că între părți s-au încheiat contracte de comodat cu titlu gratuit, fapt de altfel confirmat prin concluziile scrise ale recurente reclamante.

Instanța nu putea să reîncadreze contractele ca asocieri în participațiune.

Prin urmare, în mod corect, organele fiscale au aplicat legislația fiscală, în condițiile în care cele două imobile au fost realizate în beneficiul acționarului majoritar.

Instanța de fond în mod corect a confirmat legalitatea actelor contestate cu privire la această sumă în raport de dispozițiile Legii nr.571

2003 privind Codul fiscal, modificată prin O.G. nr. 83/2004, art. 7(12) lit.d) întrucât imobilele respective aparțin acționarului majoritar al recurenteii reclamante, fiind folosite în scop personal de acesta, nefiind dovedită utilizarea acestora în scopurile menționate de recurentă.

Față de toate considerentele expuse, înalta Curte, în raport de dispozițiile art.20 din Legea nr.554/2004 cu modificările și completările ulterioare, art. 312 alin.1 teza II din Codul de procedură civilă, va respinge recursul formulat de recurenta reclamantă ca nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge recursul formulat de către S.C. „.X..X.” SA împotriva Sentinței civile nr..X. din 30 iunie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Admite recursurile formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței civile nr..X. din 30 iunie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința recurată în sensul că respinge acțiunea pentru sumele de:

- .X. lei, reprezentând cheltuieli cu comisioanele aferente recuperării de creanțe;
- X lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea spațiilor închiriate;
- X TVA aferentă comisioanelor și onorariilor achitate pentru recuperarea unor creanțe.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței recurate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 19 mai 2011.