

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

DECIZIA nr.2217

Dosar nr. 8329/2/2008

Ședința publică de la 13 aprilie 2011

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

La data de 30 martie 2011 s-a luat în examinare recursul declarat de S.C. X. S.A. X împotriva sentinței civile nr. 2216 din 11 mai 2010 a Curții de Apel X - Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de la 30 martie 2011, iar pronunierea deciziei a fost amânată la data de 6 aprilie 2011 și ulterior la data de 13 aprilie 2011.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I.Instanța de fond

1.Acțiunea reclamantei

Prin acțiunea formulată, reclamanta S.C. X S.A. .X. a chemat în judecată pârâții Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând ca prin sentința ce se va pronunța să se dispună anularea în parte a Deciziei nr. 234/30.06.2008 emisă de Ministerul

Finanțelor Publice; desființarea în tot a Deciziei de impunere nr. X/21.02.2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili; desființarea în parte a Raportului de Inspecție Fiscală înregistrat sub nr. X/21.02.2008 la Agenția Națională de Administrare Fiscală; exonerarea reclamantei de plata sumelor stabilite, în mod nelegal, cu titlu de obligații fiscale în sarcina societății și menținute prin Decizia nr. 234/30.06.2008, respectiv taxa pe valoare adăugată, în cuantum de X lei și majorări de întârziere, în sumă de X RON; impozit pe profit în cuantum de X lei și majorări de întârziere, în sumă de X RON.

în motivarea acțiunii s-a arătat că pârâtele au desfășurat o inspecție fiscală la sediul reclamantei, controlul vizând perioada 01.02.2002-31.12.2006 și având ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere, virare a obligațiilor constând! în impozite, taxe și contribuții datorate bugetului general consolidat al statului și bugetului asigurărilor sociale.

Prin Raportul de Inspecție Fiscală nr. X/21.02.2008 s-au constatat o serie de pretinse deficiențe cu privire la TVA, impozitul pe profit și dividende.

împotriva constatărilor din Decizia de impunere reclamanta a formulat contestația, iar prin Decizia 234/30.06.20(18 s-a dispus desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. 36/2008 pentru suma de X lei, obligații fiscale suplimentare aferente anului 2002, fiind menținute celelalte dispoziții din actul atacat.

Prin cererea completatoare înregistrată la data de 24.03.2009, reclamanta a solicitat obligarea pârâtelor la plata dobânzilor aferente sumelor reținute și nedatorate prin actele administrative fiscale contestate.

în cauză a fost dispusă efectuarea unui raport: de expertiză contabilă de către expertul X.

2.Soluția instanței de fond

Prin sentința civilă nr. X din 11 mai 2010 Curtea de Apel .X. - Secția a VUI-a de contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. X I.F.N. S.A., în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală și intervenienta S.C. X S.R.L., ca neîntemeiată.

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

Prin acțiunea promovată reclamanta c\ contestat decizia, respectiv punctul 2 al acesteia, ce vizează resp ingerea contestației pentru suma totală de X lei, reprezentând TVA, impozit pe profit, majorări de întârziere.

Astfel, cu privire la TVA din perioada 2003-2006, în sumă totală de X și majorări de întârziere în sumă de X lei, instanța de fond a reținut că acesta se compune din TVA dedus, aferent chiriei facturate de diverși prestatori pertru spațiile puse la dispoziție în .X. (X lei) și TVA aferent refacturării utilizatorilor bunurilor preluate în regim de leasing a primelor de asigurare achitate către SC X SA, taxă ce nu a fost colectată.

Instanța a reținut că în mod corect a stabilit pârâta că reclamanta a dedus în mod nelegal TVA în sumă de X lei aferent chiriei facturate de diverși prestatori pentru spațiile închiriate, în perioada 2004-2006, deși operați una era scutită de TVA, la această sumă adăugându-se majorările de întârziere, în cuantum de X lei, calculate conform ari:. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

în ceea ce privește TVA în sumă de X lei, cu privire la care organele fiscale au constatat că în perioada 2003 - 2004 reclamanta a refacturat utilizatorilor bunurilor preluate în regim de leasing primele de asigurare achitate către S.C. X S.A., fără să colecteze TVA aferent, instanța a apreciat acțiunea neîntemeiată.

S-a reținut că asigurările respective au *fost* încheiate în nume propriu de către reclamantă, care este atât beneficiarul polițelor de asigurare, cât și proprietarul autovehiculelor predate în regim de leasing către utilizatori, acesteia revenindu-i obligația legală de a asigura autovehiculele respective, iar veniturile reprezentând recuperarea de la clienți a cheltuielilor cu primele de asigurare reprezintă, în fapt, venituri conexe activității de bază-leasing financiar.

S-a apreciat de către instanță că, în aceste condiții, reclamanta trebuia să cuprindă în baza de impozitare a TVA și a cheltuielilor

cu asigurarea decontate utilizatorilor și, în consecință, avea obligația colectării de TVA aferentă.

Recuperarea cheltuielilor cu primele de asigurare nu reprezintă astfel o activitate de intermediari în asigurări, asiguratul nu este o terță persoană, respectiv utilizatorul bunurilor, ci este reclamanta.

Instanța a procedat la înlăturarea susținerii experți; lui *cauzei*, în sensul că activitatea de recuperare a cheltuielilor cu primele de asigurare reprezintă activitate de intermediere în asigurări, această concluzie venind în contradicție cu dispozițiile legale, respectiv art. 137 din Legea nr. 571/2003 și dispozițiile Legii nr. 32/2000 privind societățile de asigurare și reasigurare.

În ceea ce privește impozitul pe profit aferent perioadei 2003 - 2006, în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente de X lei, rezultate din înlăturarea cheltuielilor considerate de reclamantă ca fiind deductibile, cheltuieli legate de condițiile achitate către Uniunea X din România, diferențele de TVA nedeductibilă rezultate ca urmare a aplicării pro ratei; pierderi din creanțe și provizioane, instanța a reținut următoarele:

Pentru anii 2005, 2006 cotizațiile achitate de reclamantă, în sumă de X lei și respectiv X lei, nu sunt deductibile, acestea nefiind prevăzute de dispozițiile art. 21 alin. 2 lit. g și m din Legea nr.571/2003, concluzia organelor fiscale fiind confirmată de expertul cauzei, care consideră aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal.

Legat de cheltuielile în sumă de X lei, reprezentând diferența TVA nedeductibile reprezentată ca urmare a aplicării pro ratei pentru anii 2003 și 2004, considerate de reclamantă ca fiind deductibile, instanța a apreciat constatările organelor de control fiscal ca fiind întemeiate, deoarece reclamanta avea obligația de a include în baza de impozitare a TVA și cheltuielile CLI asigurarea, decontate utilizatorilor și colectarea taxei aferente, astfel încât rezultă că reclamanta a înregistrat în mod eronat, *pe* cheltuieli deductibile fiscal, la calculul profitului impozabil, TVA nedeductibilă rezultată ca urmare a aplicării pro ratei, aceasta nefiind o cheltuială aferentă veniturilor impozabile.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de X lei, înregistrate de reclamantă ca și cheltuieli deductibile fiscal în anul

2003, rezultate din pierderi de creanțe, reprezentând contravaloarea unui autoturism furat pentru care societatea de asigurări nu a admis despăgubiri, instanța a reținut că la calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile (art.9 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit), adică numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor, rezultând că această sumă (X lei) nu este o cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, astfel că nu reprezintă o cheltuială deductibilă fiscal.

Din analiza actelor administrativ - fiscale - RIF, la impozitul pe profit aferent anului 2005, suma de X lei apare înregistrată ca venit neimpozabil (Anexa 28 RIF).

În aceste condiții, în mod corect organele de control au constatat că diferența în sumă de 1Xlei (reprezentând 75% din valoarea creanțelor) reprezintă diferența provizion nedeductibilă fiscal pentru anul 2005, suma de X lei apare înregistrată ca venit neimpozabil, iar, în aceste condiții, instanța a reținut că în mod corect organele de control au constatat c c diferența în sumă de X lei (reprezentând 75% din valoarea creanțelor) reprezintă diferență provizion nedeductibilă fiscal pentru anul 2005.

S-a constatat că în același sens sunt și concluziile raportului de expertiză contabilă întocmit în *cauză*, care a încadrat ca nedeductibilă fiscal suma de X RON.

Cât privește cheltuielile în quantum de X lei, cheltuieli deduse de reclamantă în anii 2004, 2005 și care reprezintă cheltuieli de amortizare de 20 % din văicărea de intrare a mijloacelor fixe amortizabile având ca destinație activitatea de leasing, a instanța a reținut că, având în vedere dispozițiile art.24 alin. 12 din Legea nr.571/2003, care instituie obligația de păstrare în patrimoniu a mijloacelor fixe amortizabile c si puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare și constatând că reclamanta nu a respectat această cerință, cheltuielile sunt nedeductibile fiscal.

II Instanța de recurs

1. Criticile reclamantei

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta, care a criticat-o pentru nelegalitate și pentru netemeinicie, invocând în

drept dispozițiile art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă și arătând că prima instanță a interpretat și aplicat greșit legea în privința exercitării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor efectuate de recurentă, susținându-se că în motivare s-au preluat constatările și concluziile organului de control, inclusiv din faza soluționării administrative.

1. Cu privire la nelegalitatea hotărârii în privința TVA aferent perioadei 2003 - 2006

a. în privința TVA dedus de recurentă aferent chinei facturate diverșilor prestatori pentru spațiile puse la dispoziție în .X.

Recurenta a arătat că în mod greșit organele fiscale au reținut că societatea a dedus nelegal TVA aferent serviciilor de închiriere a spațiilor comerciale în valoare de X lei, operațiune pe care organele de inspecție fiscală au considerat-o scutită de TVA fără drept de deducere, la care s-au adăugat X lei majorări de întârziere calculate în baza OG. Nr. 93/2003 privind Codul de procedură fiscală, când în realitate operațiunea de închiriere imobile desfășurată de recurentă îndeplinea condițiile pentru a fi inclusă în sfera de aplicabilitate a TVA deductibilă.

Recurenta a arătat că din 2004 închirierea bunurilor imobile a fost inclusă în sfera operațiunilor scutite de obligația plății TVA, fără drept de deducere, însă regimul de scutire nu a operat „ope legis”, fiind lăsat la opțiunea persoanei impozabile, conform art. 241 alin. 3 Cod fiscal, opțiunea de taxare putând fi exprimată fie expres, prin transmiterea unei notificări organului fiscal competent, fie tacit, prin continuarea regimului de talare de drept comun de către persoana impozabilă, respectiv de către persoanele înregistrate ca plătitori de TVA în momentul modificării legislative, care desfășurau deja activități dintre cele avute în vedere de art. 141 alin. 2 lit. k, inclusiv operațiuni de închiriere, în acest sens fiind și prevederile pct. 42 alin 6 din H.G nr. 42/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a codului fiscal.

Recurenta a arătat că susținerile sale au fost confirmate de concluziile raportului de expertiză - răspuns la obiectivul 2, în care s-a arătat că singura obligație pe care o avea recurenta pentru a deduce TVA aferent închirierii de bunuri imobiliare era de a întocmi o factură fiscală în condițiile legii, ceea ce în speță s-a

realizat, acest punct de vedere fiind împărtășit în adresa X din 12 martie 2010 de către Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare; a Contestațiilor, argumente ignorate de prima instanță, care a făcut o singură trimitere la prevederile titlului VI pct. 44 din H.G. nr. 44/2004, apreciind că societatea avea obligația să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile legale de deducere a TVA .

b. Cu privire la TVA aferent refacturării utilizatorilor bunurilor preluate în regim de leasing a primelor de asigurare achitate către X.

Recurenta a arătat că prin actele administrative contestate s-a reținut că societatea avea obligația de a include în baza de impozitare a TVA și contravaloarea primelor de asigurare, facturate utilizatorilor în temeiul contractele încheiate cu S.C. X S. A., deoarece asigurările respective s-au încheiat în nume propriu de către recurentă, care este atât beneficiarul polițelor de asigurare, cât: și proprietarul autovehiculelor predate în regim de leasing către utilizatori , cu obligația legală de a asigura autovehiculele respective, concluzie greșită, preluată de instanță de la organele de control, care a condus includerea eronată a operațiunii pretins a fi generatoare de TVA, în activitățile care determină aplicarea TVA .

Recurenta a arătat că operațiunile ele asigurare s-au desfășurat în baza contractului de agent încheiat de recurentă cu S.C. X S.A., care intră sub incidența prevederilor art. 141 lit. d din Codul fiscal fiind scutite de obligația plății TVA, astfel încât recurenta nu avea obligația includerii în baza de impozitare a TVA a cheltuielilor cu asigurarea , care nu sunt prestări de servicii accesorii contractului de leasing, recurenta nerealizând venituri conexe activității de bază și servicii distincte de asigurare, astfel c: i nu avea obligația colectării TVA, în acest sens fiind și dispozițiile din Legea nr. 32/2000 privind intermediarii în asigurări și ale art. 34 alin. 1 din același act normativ .

S-a concluzionat că activitățile desfășurate de recurentă în calitate de agent de asigurare conform legii, în baza tuturor autorizațiilor prevăzute de lege, o îndreptățeau să beneficieze de scutirea menționată la art. 9 alin. 2 pct. e) din Legea nr. 345/2002

pentru perioada 2002-2003 și de cea prevăzută de art. 141 alin. 2 lit. b) din Legea nr. 571/2003 începând cu 1 aprilie 2004, aplicabilă indiferent de persoana celui care este proprietarul bunului asigurat, această concluzie rezultând și din raportul de expertiză contabilă întocmit în cauză.

2. *CM privire la nelegalitatea hotărârii în privința impozitului pe profit aferent perioadei 2003 - 2006.*

a. În privința înlăturării deductibilității cheltuielilor cu cotizațiile achitate către Uniunea Națională a Societăților de Leasing din România

Recurenta a susținut că toate cotizațiile achitate cu acest titlu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, indiferent de valoarea acestora, deci și pentru cele care depășeau, limita sumei 1000 euro, în acest sens invocându-se dispozițiile art. 9 din Legea nr. 414/2002 și ale art. 21 din Codul fiscal, deoarece organizația profesională în cadrul căreia este membru recurenta are drept obiectiv apărarea și reprezentarea companiilor românești de leasing, promovarea conceptelor, tehnicilor și metodelor recente din industria de leasing, respectivele cheltuieli fiind făcute în scopul realizării de venituri impozabile.

b. în privința înlăturării deductibilității cheltuielilor reprezentând diferență TVA ca urmare a aplicării PRORA TA.

Recurenta a arătat că măsura dispusă de organele de control și apreciată de instanța de fond ca întemeiată sub acest aspect este consecința directă a concluziilor privind activitățile de asigurare.

Recurenta a arătat că nu a colectat TVA aferent primelor de asigurare și nu a dedus TVA aferent achizițiilor pentru aceleași servicii, considerând că beneficia de regimul de scutire instituit de art. 9 din Legea nr. 345/2002 și art. 141 alin. 2 pe t. B din Codul fiscal, sumele aferente acestor operațiuni reprezentând cheltuieli deductibile pentru scopurile impozitului pe profit, iar dreptul de deducere fiind exercitat conform dispozițiilor legale, așa cum s-a confirmat în raportul de expertiză întocmit în cauză.

Recurenta a concluzionat că a efectuat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA și nicidecum operațiuni scutite fără drept de deducere, solicitând înlăturarea considerentelor instanței de fond sub acest aspect.

c. în privința înlăturării deductibilității cheltuielilor rezultate din pierderi de creanțe reprezentând contravaloarea unui autoturism furat.

S-a susținut de către recurentă că înși: anta nu a verificat înscrisurile depuse de ea la dosar din care rezulta că și-a exercitat dreptul de deducere privind o sumă ce reprezenta soldul nerecuperat de pe contul principal aferent unui contract pentru care bunul a fost furat în anul 2003, iar societatea de asigurări nu a acordat despăgubiri, valoarea inițială fiind de X RON , dar ca urmare a recuperării și înstrăinării bunului în 2005 suma obținută a fost înscrisă în factura de vânzare și înregistrată ca venit impozabil, considerentele hotărârii fiind contrazise de documentele depuse de recurentă, care nu au fost avute în vedere de instanță.

d. în privința înlăturării deductibilității cheltuielilor cu provizioane.

Recurenta a precizat că și-a exercitat dreptul de deducere cu privire la aceste sume în temeiul art. 21 l.t. g din Legea nr. 571/2003. A arătat că în conformitate cu prevederile legale a constituit pentru exercițiul financiar 2005 provizioane de X RON iar 25% - limita maximă pentru care își putea exercita dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit reprezenta suma de X RON, însă recurenta și-a exercitat dreptul de deducere numai pentru X RON, sumă care era deductibilă la calculul impozitului pe profit și nu invers, cum eronat a reținut instanța de fond.

e. Cu privire la înlăturarea deductibilității cheltuielilor de amortizare.

S-a susținut de către recurentă că și în privința acestor pierderi prima instanță a preluat constatarea organelor de control, limitându-se a face trimitere la prevederile art. 24 alin. 12 din Codul fiscal, deși organele de control m. au stabilit natura mijlocului fix și regimul de amortizare aplicabil, contrar prevederilor art. 21 lit. i și art. 24 Cod fiscal.

Recurenta a arătat că nici organele de control și nici instanța nu și-a motivat soluția în raport cu natura mijlocului fix față de care urma să fie determinată durata normală de utilizare și nu a indicat care sunt documentele justificative avute în vedere pentru a aprecia că se află în situația pierderii unei facilități fiscale, sentința fiind nemotivată și nelegală sub acest aspect, încălcându-se dispozițiile art. 64 Cod procedură fiscală, deoarece

nu s-au avut în vedere toate documentele doveditoare pentru stabilirea cheltuielilor deductibile.

3. Cu privire la nepronunțarea instanței asupra tuturor cererilor deduse judecării - art. 304 pct. 6 Cod procedură civilă

Recurenta a arătat că prin acțiunea cu care a investit instanța de contencios administrativ a solicitat anularea actelor administrative în privința TVA stabilit suplimentar de către organele de control, împreună cu majorările de întârziere și penalitățile aferente anului 2003, dar în mod greșit i s-a respins contestația administrativă, cerere asupra căreia prima instanță nu s-a pronunțat.

S-a exemplificat că în urma recalculării TVA aferentă lunii decembrie 2002 de către organele de control, a rezultat TVA de rambursat de X RON, astfel că TVA stabilită suplimentar pentru anul 2003 trebuia diminuată cu această sumă, care ar fi condus și la diminuarea majorărilor de întârziere și penalităților aferente acestui debit, împrejurare reținută corect și de organul de soluționare a contestației administrative, care însă a respins-o, motivând că societatea nu a dovedit că aceste sume nu au fost avute în vedere la stabilirea TVA suplimentar, ori recurenta nu era ținută să facă o astfel de dovadă și mai ales nu putea face dovada unui fapt negativ, aspecte neanalizate de instanța fondului.

Recurenta a învederat că prima instanță nu s-a pronunțat nici asupra criticii sale privind modul de calcul al obligațiilor accesorii aferente debitelor suplimentare, care vizau atât impozitul pe profit cât și TVA, formulată și în cadrul contestației administrative.

S-a susținut că în Raportul de inspecție fiscală s-au stabilit în sarcina reclamantei pe lângă majorări de întârziere și dobânzi și penalități de întârziere, în timp ce în decizia de impunere accesoriile sunt grupate sub denumirea generică de „majorări de întârziere”, însă acestea nu au făcut obiectul analizei instanței, deși a fost investită și cu privire la aceste obligații accesorii, solicitându-se admiterea recursului și modificarea hotărârii în sensul admiterii acțiunii.

Ultima susținere a recurentei vizează nepronunțarea asupra cererii privind acordarea dobânzilor aferente sumelor plătite de

recurentă autorităților fiscale, fără a fi datorate, reiterându-se concluzia de admitere a recursului, precum și a acțiunii prin modificarea sentinței criticate.

2. Apărările intimei

Intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală a depus la dosar întâmpinare în temeiul dispozițiilor art. 308 pct. Cod procedură civilă prin care a solicitat respingerea recursului ca nefondat (filele 34 - 41 dosar recurs).

3. Analizarea recursului reclamantei

Analizând sentința criticată prin prisma motivelor de recurs, ținând cont de actele și lucrările dosarului, precum și de dispozițiile legale incidente, înalta Curte constată că nu este afectată legalitatea și temeinicia acesteia, după cum se va arăta în continuare:

A. Situația de fapt:

Organele de control ale intimei - pârâți? Agenția Națională de Administrare Fiscală .X. au efectuat o inspecție fiscală la sediul recurenteii - reclamante S.C. X S.A. .X. în perioada 14 noiembrie 2007 - 15 februarie 2008, în scopul verificării modului de constituire, evidențiere, virare a obligațiilor reprezentând taxe, impozite, contribuții datorate de societate bugetului de stat pe perioada 1.02.2002 - 31.12.2006.

În urma controlului s-a întocmit raportul de inspecție fiscală nr. X din 21.02.2008 în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. X din 21.02.2008 prin care s-au stabilit în sarcina recurenteii - reclamante obligații de plată suplimentare și accesorii aferente.

Recurenta - reclamantă a contestat decizia de impunere pe cale administrativă, prin decizia nr. 234 din 3(1) iunie 2008 Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor admitând în parte contestația recurenteii, în sensul desființării parțiale a deciziei de impunere nr. X/2008 pentru suma de X lei, pentru care s-a dispus o nouă verificare a aceleiași perioade de timp și a aceluiași tip de impozit, fiind respinsă contestația în privința sumei de X lei reprezentând TVA în sumă de X lei, majorări de întârziere aferente în valoare de X lei, impozit pe profit în valoare de X lei și majorări de întârziere aferente de X lei.

Recurenta - reclamantă a investit instanța de contencios administrativ cu acțiunea de contencios fiscală înregistrată sub nr. X/2/2008 la Curtea de Apel .X. având ca obiect suma totală de X lei, pentru care i s-a respins contestația de către organul fiscal prin pct. 2 al deciziei nr. 234/2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală , prin sentința nr. X din 11 mai 2010, Curtea de Apel .X. respinge acțiunea reclamantei ca neîntemeiată.

B. Considerentele înaltei Curți asupra recursului l. Cu privire la TVA aferent perioadei 2003 - 200t a. In privința TVA dedus de recurentă aferent chiriei facturate diversilor prestatori pentru spațiile puse la dispoziție în .X. în valoare de X lei și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei.

In perioada 2004-2006 recurenta - reclamant; a închiriat spatii în .X. și în țară cu destinația de puncte de lucru, pentru 9 spatii închiriate procedând la achitarea și deducerea TVA facturată de locatorii persoane juridice.

Organele de inspecție fiscală și instanța de judecată nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA , aplicat pentru o operațiune scutită de plata TVA conform art. 141 alin. 2 lit.k din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal - închirierea bunurilor imobile.

Potrivit Titlului VI pct. 42 alin. 3 H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal „Persoanele impozabile neînregistrate ca plătitori de TVA pot opta pentru aplicarea regimului de taxare fiscal.

Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale..."

In concluzie închirierea imobilelor este o operațiune scutită de TVA, iar prestatorul (proprietar, locator) care dorea taxarea acestei operațiuni trebuia să depună o notificare la organul fiscal teritorial în care să menționeze data de la care se aplica taxarea.

Organele fiscale de control au procedat conform art. 44 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au exclus de la deducere TVA aferent chiriei, facturat recurentei de prestatori/locatori pentru care nu s-a putut face dovada că au notificat organelor

fiscale opțiunea taxării închirierii spațiilor respective, așa cum prevedea art. 42(3) din același act normativ.

Conform textului menționat anterior - pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 „Dacă o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA a facturat în mod eronat cu TVA livrări de bunuri și /sau prestări servicii scutite de TVA, către beneficiari care au sediul activității economice în România, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere a TVA , aplicată în mod eronat pentru operațiunea scutită, aceștia trebuie să solicite furnizorului prestatorului stornarea facturii cu TVA și emiterea unei noi facturari TVA”.

În mod corect prima instanță a înlăturat și concluzia din expertiza contabilă întocmită în *cauză* de expert Goicea Mirela Cristina, potrivit căreia legea permitea proprietarului locator să factureze TVA în baza excepției prevăzută de art. 141 alin. 3, în temeiul căruia o persoană impozabilă putea opta pentru taxarea operațiunilor privind închirierea imobilelor, *în condițiile stabilite prin norme*, iar o eventuală notificare nu cădea legal în sarcina reclamantei , întrucât potrivit Normelor de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG. Nr. 44/2004, la care textul invocat de expert face trimitere, *recurenta - reclamantă avea obligația de a verifica dacă erau îndeplinite condițiile prevăzute de lege ventru a beneficia de deducerea TVA* conf. Titlului VI, pct. 44 din H.G. nr. 44/2004, ceea ce aceasta nu a făcut.

Recurenta, cunoscând că operațiunea de închiriere imobile este scutită de TVA și că nu are drept de deducere a TVA decât dacă s-a solicitat organelor fiscale notificarea taxării de către prestator (locator) trebuia fie să solicite prestatorului dovada depunerii notificării, fie stornarea facturii cu TVA și emiterea unei noi facturi fără TVA , nicidecum să procedeze la deducerea TVA, pentru o operațiune scutită și a care taxare nu a fost notificată.

În privința argumentelor recurtenței privind posibilitatea continuării regimului de taxare, în mod tacit, către persoanele impozabile, care la 1-03 2003 desfășurau activități de închiriere, pentru care aplicau TVA și care în momentul modificării legislative și instituirii scutirii nu mai aveau obligația notificării taxării operațiunii organelor fiscale , se rețin următoarele:

Prin H.G. nr. 348/2003 pentru modificarea și completarea unor metodologii fiscale s-au modificat și completat Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind TVA, aprobate prin H.G. nr. 598/2002, prin art. 22* (4) prevăzându-se că:

„Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA, care au continuat după 1 martie 2003 regimul de taxare pentru contracte în derulare, se consideră că au optat tacit pentru regimul de taxare pentru operațiuni de natura celor prevăzute la art. 9 lit. o din lege”, respectiv pentru operațiunile ele arendare, concesionare și închiriere de bunuri imobile. Recurenta nu putea beneficia de aceste dispoziții, cea mai veche factură de chirie cu TVA provenind de la S.C. X din octombrie 2003 (fila 167 dosar fond).

Potrivit art. 22¹ (8) „Prin derogare de la prevederile alin. (7), persoanele prevăzute la alin. 4 care la data de 1 martie 2003 au optat tacit pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 9 alin. 2 lit. o din lege, pot renunța oricând la această opțiune, în vederea aplicării regimului de scutire.

Formularul pentru notificarea anulării opțiunii se depune a organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca plătitori de impozite și taxe. Dacă ulterior vor opta pentru taxare, se vor conforma prevederilor alin. 7...”.

Prin urmare, rezultă că regimul de taxare pentru operațiuni de natura celor prevăzute la art. 9 alin. 2 lit. o din Legea nr. 345/2002 nu putea fi aplicat decât pe baza unei manifestări de voință exprese, din partea titularului operațiunii, cum era notificarea depusă la organul fiscal teritorial.

De altfel prin Titlul VI pct. 38 alin. 6 din H.G nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificată și completată prin H.G. nr. 1861/2006, legiuitorul a înțeles să oblige persoana impozabilă care a optat tacit înainte de aderare, pentru închiriere, concesionare de imobile, să notifice organul fiscal în termen de 90 de zile de la aderarea României la U.E. în vederea creării unui cadru unitar, de opțiuni exprimate clar, neechivoc, pentru toate persoanele înregistrate ca plătitoare de TVA, care optau pentru regimul de taxare.

b. Cu privire la TVA în sumă de X și aferent refacturării utilizatorilor bunurilor preluate în regim de leasing a primelor de asigurare achitate către X.

Organele fiscale de control au constatat CEL în perioada 2003 - 2004 recurenta - reclamantă a refacturat utilizatorilor bunurilor preluate în regim de leasing primele de asigurare achitate către S.C. X S.A. fără să colecteze TVA, asigurările respective fiind încheiate de recurentă în nume propriu, aceasta fiind atât beneficiarul polițelor de asigurare, dar și proprietarul autovehiculelor predate în regim de leasing către utilizatori, aceștia revenindu-i obligația legală de a asigura autovehiculele respective.

S-a apreciat atât de către organele de control, dar și de către Curtea de Apel X., că veniturile reprezentând recuperarea de la clienți a cheltuielilor cu primele de asigurare reprezintă venituri conexe activității de bază, de leasing financiar, astfel că recurenta - reclamantă trebuia să cuprindă în baza de impozitare a TVA și cheltuielile cu asigurarea decontată utilizatorilor, iar în consecință avea obligația colectării TVA aferentă.

Susținerea recurentei cum că operațiunile de asigurare s-au desfășurat în temeiul unui contract de leasing de asigurare încheiat cu S.C. X S.A. pentru care erau incidente prevederile art. 141 lit. d Cod fiscal privind scutirea operațiunii de plata TVA este nefondată, deoarece recurenta nu a acționat ca intermediar între utilizator și asigurător, polițele de asigurare au fost încheiate în numele recurentei, care era atât beneficiar al asigurării, cât și proprietar al autovehiculelor asigurate.

În aceste condiții, recuperarea cheltuielilor cu primele de asigurare nu reprezintă o activitate de intermediere în asigurări, cum greșit a calificat-o și expertul contabil, întrucât asiguratul nu era o terță persoană, respectiv utilizatorul autovehiculului, ci chiar recurenta - reclamantă, proprietara bunurilor ce formau obiectul leasingului, interpretarea dată de expert și de recurentă contrazicând dispozițiile art. 137 din Legea nr. 571/2003 care definesc baza de impozitare, dar și cele ale art. 18(2) din Legea nr. 345/2002 în vigoare în perioada 1 iunie 2002 - 31 decembrie 2003

și ale Legii nr. 32/2000 privind societățile de asigurare și reasigurare.

De altfel, instanța supremă s-a pronunțat în acest sens în repetate rânduri (decizia nr. 185 din 19 ian. 201C, decizia nr. X/21 octombrie 2009 și decizia nr. X din 14 noiembrie 2008), critica recurenței fiind nefondată sub acest aspect.

2.CM privire la impozitul pe profit aferent perioadei 2003 - 2006 în val. de X lei și majorări de întârziere aferente de X lei.

a. în privința înlăturării deductibilității cheltuielilor cu cotizațiile achitate pentru anii 2003,2005, 2006 către Uniunea Națională a Societăților de Leasing din România în valoare de X lei.

Se constată că potrivit art. 9 alin. 6 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, așa cum a fost modificată prin Legea nr. 323/2003, pentru anul 2003 cotizațiile achitate de membrii Uniunii Naționale a Societăților de Leasing din România sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai în limita sumei de X Euro anual, însă recurenta - reclamantă a depășit această limită stabilită de actul normativ, deducând X lei.

Pentru anii 2005 și 2006 legislația s-a modificat, cotizațiile nemaifiind deductibile, întrucât nu a fost prevăzută această facilitate de dispozițiile art. 21 alin. 2 lit. g și m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel încât în mod corect s-a constatat că recurenta a dedus nelegal sumele de X lei și respectiv X lei, această concluzie fiind astfel împărtășită și de expertul contabil X - răspunsul la obiectivul nr. 4 , filele 293-294 dosar fond și această critică a recurenței fiind, în concluzie, nefondată.

b. în privința înlăturării deductibilității cheltuielilor în valoare de X lei reprezentând diferență TVA ca urmare a aplicării PRORATA

în perioada 2003 - 2004 recurenta - reclamantă S.C. X IFN S.A. .X. a dedus TVA pe baza de prorata , considerând operațiunea de refacturare a primeloi de asigurare către utilizatori ca fiind scutită de plata TVA , societatea înregistrând ca și cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, sumele reprezentând diferențe de TVA nedeductibilă, rezultată ca urmare a aplicării proratei.

Așa cum deja s-a arătat, recurenta avea obligația de a include în baza de impozitare a TVA și cheltuielile cu asigurarea, decontate asigurătorilor și colectarea taxei aferente.

În concluzie, în mod corect s-a reținut în hotărârea atacată că recurenta - reclamantă a înregistrat eionat pe cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, TVA nedeductibilă rezultată ca urmare a aplicației prorata, aceasta nefiind o cheltuială aferentă veniturilor impozabile .

Deoarece recurenta nu a efectuat operațiuni scutite, fără drept de deducere, nu avea nici obligația să aplice prorata pentru TVA deductibilă, organele fiscale de control neacordând dreptul de deducere pentru TVA pe care recurenta a înregistrat-o în mod eronat pe cheltuieli.

c. în privința înlăturării deductibilității cheltuielilor rezultate din pierderi de creanțe reprezentând contravaloarea unui autoturism furat.

Sușinerile recurenteii că nu s-a ținut cont de documentele justificative depuse de ea la dosar în privința sumei de X lei înregistrată de ea ca cheltuială deductibilă fiscal în 2003, rezultată din pierderi în creanțe, reprezentând contravaloarea unui autoturism furat, pentru care societatea de as Lgurare nu a acordat despăgubiri, sunt nefondate, deoarece prima instanță a aplicat corect prevederile art. 9 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare la acea dată, cheltuielile efectuate de un contribuabil fiind deductibile numai dacă s-au efectuat în scopul realizării de venituri impozabile.

În speță, această cheltuială efectuată de recurentă nu îndeplinește condițiile prevăzute de textul menționat anterior.

Recurenta a susținut că urmare a recuperării autoturismului și a înstrăinării acestuia în anul 2005, suma de X lei s-a înregistrat ca venit impozabil, însă organele fiscale au infirmat această alegație , deoarece în urma analizei mpozitului pe profit aferent anului 2005 a rezultat că suma de X a fost înregistrată ca venit neimpozabil , așa cum rezultă din Anexa nr. 28 a Raportului de inspecție fiscală și acest motiv de recurs fiind, în consecință, nefondat.

d. în privința înlăturării deductibilității cheltuielilor cu provizioane.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că recurenta - reclamantă a constituit un provizion deductibil în anul 2005 în valoare de X lei, care reprezenta 100% din creanțele asupra clienților.

Potrivit dispozițiilor legale aplicabile la acea dată - art. 21 alin. 3 lit. g și art. 22 alin. 1 lit. c din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, recurenta avea drept de deducere a provizioanelor în procent de 25% din valoarea creanțelor asupra clienților care îndeplineau cumulativ condițiile prevăzute de lege, astfel că în mod corect organele de control și instanța de judecată prin sentința atacată au constatat că diferența în sumă de 11097 lei, reprezentând 75% din valoarea creanțelor, constituia diferență provizion nedeductibilă fiscal pentru anul 2005, în același sens fiind și concluziile raportului de expertiză contabilă întocmit de expert X - răspunsul la obiectivul nr. 6 filele 296 - 297 dosar fond.

e. Cu privire la înlăturarea deductibilității cheltuielilor de amortizare.

În anii 2004 - 2005 recurenta a dedus cheltuieli de amortizare în sumă de X lei, reprezentând 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe amortizabile având ca destinație activitatea de leasing.

Organele de control au reținut corect, iar Curtea de Apel .X. a preluat această concluzie, cum că respectivele cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, întrucât recurenta -reclamantă nu a respectat condiția de deductibilitate prevăzute de art. 24 alin. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, de a păstra în patrimoniu mijloacele fixe amortizabile cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare, astfel că în mod judicios respectivele cheltuieli au fost înlăturate de la deductibilitate, critica recurenteii fiind nefordată sub acest aspect.

3. Cu privire la nepronunțarea instanței asupra tuturor cererilor deduse judecării - art. 304 pct. 6 Cod procedură civilă

Recurenta susține în mod nejustificat că prima instanță nu a soluționat toate cererile cu care a fost investită, întrucât aceasta s-a pronunțat asupra tuturor capetelor de cerere formulată în acțiunea introductivă de către recurenta - reclamantă.

Prima instanță nu era obligată să analizeze separat calculul accesoriilor fiscale , din moment ce a verificat toate susținerile reclamantei în privința debitului principal (TVA, impozit pe profit, etc.) în legătură cu care au fost calculate majorări de întârziere către organele fiscale .

Din moment ce s-a stabilit că recurenta - reclamantă datorează sumele calculate în sarcina sa cu titlu de debit principal prin pct. 2 al Deciziei nr. 234/2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, nu mai era necesar să se motiveze separat calculul majorărilor de întârziere, efectuat de organele fiscale în baza dispozițiilor legale incidente în vigoare la data stabilirii acestora.

Cu privire la denumirea accesoriilor calculate, în decizia de impunere apărând numai denumirea de majorări de întârziere, în timp de în Raportul de inspecție fiscală apar și dobânzi și penalități de întârziere, Curtea reține că prin art. IV din Legea 210/2005 privind aprobarea O.G. nr. 20/2005 vizând modificarea și completarea Codului de procedură fiscală, s-a abrogat art. 120 din cod, de la 1 ianuarie 2006 , menționându-se că în toate actele normative în care se face referire la noțiunile de dobânzi sau penalități de întârziere, acestea s-au înlocuit prin noțiunea de majorări de întârziere.

Organele de inspecție fiscală au folosit corect în decizia de impunere denumirea de majorări de întârzieri;, potrivit OMGFP nr. 972/2006 privind aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare (ie plată stabilite de inspecția fiscală", conform anexei 2 ce cuprindea instrucțiuni de completare a formularului.

În concluzie, pentru diferențele de impozit stabilite suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat corect majorări de întârziere și penalități până la datele de 15.02.2008 respectiv 31.12.2005, ținând cont că începând de la 1.01.2006 noțiunea de penalități de întârziere a fost înlocuită cu cea de majorări de întârziere.

Cu privire la solicitarea recurente de a-i fi acordate dobânzi pentru sumele pretins datorate de organele fiscale , se constată că există o procedură specială cu privire la acordarea dobânzilor, care se face numai la cererea contribuabililor, conform art. 124 alin.

l din O.G. n. 93/2003, astfel încât, în conformitate cu pct. 4 cap II din Anexa 1 la OMFP nr.1899/2004, recurenta - reclamantă trebuia să înregistreze o solicitare expresă la organul competent și numai răspunsul negativ și refuzul acestuia putea fi atacat în instanță, potrivit art. 7 din Legea nr. 554/2004, ori în speță nu există un act vătămător, care să fi răspuns unei solicitări a recurente de acordare a unor dobânzi, critica recurente nefiind fondată nici în această privință.

C. Soluția instanței de recurs

Constatând că sentința atacată nu este afectată de niciunul din motivele de casare sau de modificare prevăzuți; de art. 304 Cod procedură civilă, în baza art. 312 alin. 1 Cod procedură civilă înalta Curte de Casație și Justiție va respinge recursul reclamantei ca nefondat.

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

Respinge recursul declarat de S.C. X. S.A. .X. împotriva sentinței civile nr. 2216 din 11 mai 2010 a Curții de Apel .X. - Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 13 aprilie 2011.