ICCJ – Cheltuieli care nu au profitat societății contribuabile, ci asociatului unic al acesteia. Caracter nedeductibil

Legislaţie relevantă:

Codul fiscal, art. 21

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Față de acest principiu fiscal, bunurile și serviciile achiziționate de o societate, care prin specificul lor nu au legătură cu activitatea firmei și nu concură la realizarea veniturilor acesteia, ci au fost utilizate de asociatul unic al respectivei societăți, nu au caracter deductibil, fiind justificată calificarea lor drept dividende pentru care se datorează impozitul aferent.

Decizia nr. 3253 din 27 iunie 2012

Prin acțiunea formulată la data de 24 decembrie 2009, reclamanta SC ACM SRL Timișoara a chemat în judecată Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș, solicitând anularea deciziei de impunere nr. 355/30 iunie 2009 emise în baza raportului de inspecție fiscală nr. 2903/29 iunie 2009 și exonerarea societății de plata sumei de 1.475.808 lei obligații fiscale, din care debit principal, constând în TVA, impozit pe profit, impozit pe dividende și impozit pe veniturile nerezidenților, în valoare totală de 742.111 lei, precum și accesorii, respectiv majorări de

întârziere, în sumă de 733.697 lei.

În motivarea cererii, reclamanta a învederat că obligațiile fiscale au fost greșit stabilite, prin interpretarea și aplicarea eronată a legii, atât referitor la constatarea nedeductibilității unor cheltuieli, ce a condus la majorarea bazei impozabile, cât și la reținerea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară.

Prin precizarea de acțiune formulată la termenul de judecată din 22 aprilie 2010, reclamanta a cerut introducerea în cauză a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, competentă în soluționarea contestației formulate împotriva deciziei de impunere.

Ulterior, s-a depus la dosar decizia nr. 1036/155/17 mai 2010 prin care pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș a soluționat contestația depusă de reclamantă, prin care a desființat parțial decizia de impunere, dispunând încheierea unui nou act administrativ fiscal, pentru capetele de cerere privind:

– majorarea bazei de impunere cu suma de 64.289 lei;

-TVA colectată în sumă de 225.248 lei și TVA deductibilă în luna aprilie 2004;

-TVA deductibilă în sumă de 14.961 lei;

-TVA aferentă veniturilor recalculate pentru persoanele afiliate, în sumă de 12.216 lei și accesorii TVA în valoare de 522.105 lei.

Prin aceeași decizie pârâta a respins contestația pentru:

-impozitul pe dividende de 23.672 lei;

-impozitul pe profit de 63.725 lei și accesorii aferente de 33.551 lei:

-impozitul pe veniturile nerezidenților de 212.328 lei și accesorii aferente de 142.727lei și

-TVA în valoare de 19.878 lei.

În raport de conținutul deciziei emise în soluționarea contestației, în ședința publică din 15 iulie 2010 reclamanta și-a precizat acțiunea, arătând că înțelege să conteste și decizia nr. 1036/155/2010, solicitând ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună anularea parțială a actelor administrative atacate și exonerarea societății de la plata obligațiilor fiscale și a accesoriilor pentru care nu s-a dispus desființarea deciziei de impunere.

Prin concluziile prezentate la 22 iunie 2011, reclamanta a solicitat în principal admiterea acțiunii, astfel cum a fost formulată, iar în subsidiar, anularea în parte a actului administrativ pentru suma de 1.373.857 lei, conform expertizei contabile efectuate în cauză.

Prin sentința civilă nr. 297 din 6 iulie 2011, Curtea de Apel Timișoara -Secția contencios administrativ și fiscal a admis în parte acțiunea și a anulat parțial decizia de impunere nr. 355/2009 și decizia nr. 1036/155/2010 doar referitor la impozitul pe veniturile obținute de nerezidenți, în cuantum de 212.328 lei, precum și accesoriile aferente, de 142.727 lei, dispunând exonerarea reclamantei de la plata sumelor menționate.

Prin aceeași hotărâre instanța a respins în rest acțiunea în contradictoriu cu Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș, dispunând respingerea acțiunii în ansamblu față de Agenția Națională de Administrare Fiscală pentru lipsa calității procesuale pasive.

Pentru a pronunța această sentință, instanța de fond a constatat că, în raport de restrângerea acțiunii prin precizarea formulată la termenul de judecată din 15

iulie 2010, urmează a analiza doar petitele privind impozitul pe dividende, majorarea bazei impozabile pentru impozitul pe profit și impozitul pe veniturile nerezidenților.

Astfel, referitor la impozitul pe dividende, instanța a reținut că este corectă concluzia organelor fiscale privind nedeductibilitatea unor cheltuieli care nu au profitat societății reclamante, ci asociatului unic, fiind vorba de cheltuieli de cazare, lucrări de construcții, textile și confecții, lenjerie, decorațiuni și tablouri, draperii, cuverturi, obiecte de inventar, ș.a.

În acest sens, instanța a constatat că acele cheltuieli nu au servit activității economice a reclamantei, fiind astfel incidente prevederile art. 7 pct.12 Cod fiscal, potrivit cărora „se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de persoana juridică în folosul personal al acestuia”.

Referitor la autoturismul marca „a” achiziționat în anul 2004, s-a reținut că în mod corect au fost considerate ca nedeductibile cheltuielile cu amortizarea, reclamanta datorând impozitul pe dividende calculat de organele fiscale, fiind aplicabile dispozițiile art. 55 alin.3 lit.a Cod fiscal, în conformitate cu care constituie un avantaj impozabil „utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii în scop personal”.

Sub acest aspect s-a constatat că nu se regăsește excepția prevăzută de același text de lege privind vehiculul ce asigură deplasarea spre și de la locul de muncă, în condițiile în care societatea dispunea deja de numărul de autoturisme necesare folosirii în interesul serviciului de către

administratorul firmei și de personalul care avea activitate de teren.

Referitor la majorarea bazei impozabile, instanța a reținut legalitatea și temeinicia actului de control prin care s-a stabilit nedeductibilitatea unor cheltuieli în sumă de 398.278 lei.

Astfel, pentru suma de 30.735 lei, contravaloarea unor obiecte de mobilier necesare dotării spațiilor din cadrul sediului social inițial, aceste obiecte de inventar nu au fost facturate proprietarului imobilului la mutarea sediului și nici nu s-au mai regăsit în evidențele societății, instanța reținând că nu s-a făcut dovada casării lor.

Tot astfel, s-a constatat că au fost corect stabilite ca fiind nedeductibile cheltuielile cu amortizarea autoturismului marca „a”, de 21.534 lei și respectiv a autoturismului marca „v”, de 33.540 lei, aceste măsuri fiind folosite în interesul personal al conducerii societății.

Cu privire la aceste cheltuieli, s-a constatat că amortizarea nu este justificată pentru autoturismele care exced numărului limitat de lege în a fi considerate ca fiind folosite în scopul desfășurării activității.

Referitor la cheltuielile cu cazarea, instanța a reținut că acestea nu au caracter deductibil, de vreme ce reclamanta deținea spații de cazare la sediul social, nefiind justificată cazarea consultanților la hoteluri în Timișoara.

Tot astfel, instanța nu a stabilit caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate pentru amenajarea grădinii de la sediul societății, de 25.922 lei, în raport de obiectul de activitate al firmei, cel de consultanță.

De asemenea, au fost considerate nedeductibile cheltuielile cu închirierea unui autoturism marca „c”, precum și cele efectuate cu transporturile autoturismelor marca „p” pe ruta România-Franța și retur, în condițiile în care reclamanta avea un parc de 13 autoturisme din care doar unul singur marca „p”.

Instanța a constatat ca fiind nedeductibile și cheltuielile efectuate în Franța pentru reparația autoturismului marca „p”, din acte rezultând că acea cheltuială a aparținut societății SA P France și nu reclamantei.

Nici cheltuielile cu contractarea unor servicii de consultanță în cuantum de 238.553 lei efectuate în intervalul 2007-2008 nu au fost considerate deductibile, în cazul HME C GmbH aceasta luând ființă ulterior datei facturării, iunie 2007, iar în situația serviciilor înregistrate la sfârșitul anului 2008, consultanța nefiind încă prestată și nici achitată de beneficiarul X.

Pentru considerentele deja expuse, instanța de fond a constatat că a fost bine calculată TVA suplimentară, cu referire la serviciile de consultanță prestate de HME C GmbH, această firmă fiind înființată după data de emitere a facturii de consultanță.

S-a reținut și faptul că este corectă recalificarea TVA colectată cu privire la serviciile de reparații/îmbunătățiri achiziționate de la SC S SRL, pe factură apărând destinația amenajare spațiu, iar, ulterior, punctul de lucru de pe str. Dorobanților fiind închis.

Au fost de asemenea considerate ca fiind eronată deducerea TVA pentru achiziționarea autoturismului marca „v”, închirierea de autovehicule și achiziția serviciilor de transport intercomunitar pentru autoturismul marca „p”, cheltuielile nefiind făcute în scopul realizării de venituri impozabile nedând dreptul nici la deducerea TVA,

nefiind considerate ca fiind făcute în scopul operațiunilor taxabile.

Din același considerent, instanța a înlăturat apărarea reclamantei privind nedeductibilitatea TVA referitoare la facturile de cazare, achiziția unor obiecte de inventar în imobilul aparținând fostului asociat unic,precum și achiziția și întreținerea unei plantații de pomi fructiferi în localitatea X și a unui teren construibil în localitatea Y, operațiuni ce nu pot fi considerate livrări de bunuri, în condițiile în care reclamanta nu realizează venituri din aceste investiții.

Instanța de fond a admis doar capătul de cerere privind impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice, în valoare de 212.328 lei și accesoriile aferente.

Astfel, cu privire la societatea germană SR, s-a făcut dovada existenței certificatului de rezidență fiscală, eliberat de autoritatea competentă, instanța constatând că este lipsită de relevanță traducerea documentului la o dată ulterioară realizării veniturilor de către acea firmă străină.

Pentru societatea franceză FM, s-a constatat de asemenea, că reclamanta nu datorează impozitul pe veniturile nerezidenților, chiar dacă data eliberării certificatului de rezidență fiscală a fost 26 mai 2009, ulterioară realizării în 2005 a veniturilor, instanța reținând că normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare în anul 2005, prevedeau că se procedează la regularizarea impozitului în cazul în care certificatul de rezidență fiscală atestă că persoana juridică avea statutul d rezident în state cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri, în anul sau perioada obținerii veniturilor.

Referitor la societatea elvețiană HME C GmbH s-a constatat incidența pct.15(2) din normele de aplicare a codului fiscal care vizează art. 118 din cod, potrivit cărora certificatul de rezidență fiscală trebuie să ateste calitatea de rezident ori în anul obținerii veniturilor ori în perioada pentru care a fost emis documentul.

Or, în condițiile existenței convenției pentru evitarea dublei impuneri între România și Elveția și a faptului că în certificatul de rezidență fiscală prezentat este menționată începerea rezidenței în anul 2007, s-a reținut nelegalitatea stabilirii impozitului pe veniturile nerezidenților.

Împotriva sentinței au declarat recurs atât reclamanta SC ACM SRL cât și pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

În recursul societății s-a învederat că instanța de fond a greșit, considerând că unele cheltuieli efectuate ar fi nedeductibile deși rezultă că acestea au fost făcute în scopul realizării de profituri impozabile.

În acest sens, reclamanta a arătat că instanța și-a depășit atribuțiile, calificând ca fiind efectuate în interesul unor persoane fizice și nu al societății cheltuieli referitoare la cazare, obiecte de inventar, amortizarea autoturismelor marca „a” și „v”, închirierea unui autoturism marca „c”, transportul și reparația altei mașini, amenajarea unei grădini la sediul societății, amenajarea spațiilor de cazare și cazarea unor consultanți.

Toate aceste cheltuieli, a arătat reclamanta, au fost efectuate în interesul societății și pentru imaginea acesteia, în baza principiului libertății de gestiune și în scopul realizării de operațiuni taxabile.

O altă critică adusă sentinței de reclamantă este cea

referitoare la impozitul pe dividende, arătându-se că au fost eronat încadrate ca achiziții efectuate în favoarea asociatului bunuri și servicii achiziționate constând în obiecte de inventar, confecții, textile, cazare, lucrări de construcții, acestea fiind înregistrate în evidența contabilă a societății și nedemonstrându-se documentat că nu ar fi fost efectuate în interesul acesteia.

Referitor la amortizarea autoturismului marca „a”, s-a arătat de către reclamantă că a fost în mod greșit tratată ca dividend, ținând cont că societatea avea 6 angajați ce desfășurau activitate pe teren și un număr de 5 mașini, iar obiectul de activitate , consultanță în management, presupunea deplasarea la sediul clienților.

Tot astfel, s-a menționat cu privire la cheltuielile pentru contractarea unor servicii de consultanță, achiziționate în anii 2007-2008, că acestea pot fi considerate deductibile, neinfluențând impozitul pe profit pentru acea perioadă.

De asemenea, reclamanta a precizat că avea dreptul de a deduce TVA pentru operațiunile realizate în interesul societății, nefiind datorată suma stabilită de organele de control fiscal.

Pârâta a criticat sentința sub aspectul admiterii petitului privind impozitul pe veniturile nerezidenților, în condițiile în care nu s-a demonstrat existența certificatelor de rezidență fiscală la momentul realizării veniturilor.

Sub acest aspect, pârâta a arătat că documentele privind rezidența partenerilor străini ai reclamantei au fost prezentate după împlinirea termenului de prescripție și nici nu conțin mențiuni referitoare la statutul de rezident fiscal pe toată perioada de prescripție prevăzută de legislația statului de rezidență.

În consecință, a învederat pârâta, au fost corect stabilite obligațiile fiscale în sumă de 212.328 lei, la care se adaugă majorările și penalitățile de întârziere în cuantum de 142.727 lei.

Analizând actele și lucrările dosarului în raport de motivele invocate și de prevederile art. 304 și 304[1] Cod procedură civilă, Curtea va constata că recursurile sunt nefondate, urmând a fi respinse ca atare.

Astfel cum rezultă din probele administrate în cauză cheltuielile efectuate de reclamantă, motivate pe larg în considerentele sentinței, nu au fost în mod evident aferente realizării veniturilor, prevederile legale în materie fiscală condiționând deductibilitatea fiscală de existența unei legături directe cu veniturile obținute de societate.

Referitor la impozitul pe dividende, s-a stabilit că în anul 2004 reclamanta a înregistrat cheltuieli cu cazarea, achiziții confecții, textile, decorațiuni, tablouri, lenjerie, draperii, cuverturi, vase decorative, lucrări de construcții, obiecte de inventar, care nu erau aferente activității economice a societății.

Deși plata acestor bunuri și servicii s-a făcut din conturile societății, față de caracterul bunurilor și serviciilor achiziționate, s-a reținut corect că acestea nu au nici o legătură cu activitatea firmei și nu concură la realizarea veniturilor acesteia, fiind utilizate de asociatul unic al reclamantei, motiv pentru care se justifică tratarea lor ca dividende pentru care se datorează impozitul aferent.

Cu privire la cheltuielile legate de amortizarea autoturismului marca „a”, concluzia instanței corespunde situației de fapt stabilite, reclamanta având în dotare în anul 2004 un număr de 5 autoturisme și doar 4 persoane care le utilizau, dintre care două cu funcție de conducere și

alte două cu muncă ce presupunea deplasarea pe teren.

Curtea reține că nu este fondată nici critica formulată de reclamantă referitoare la impozitul pe profit, instanța de fond interpretând corect prevederile art. 21 alin.1 și alin.4 lit.m Cod fiscal, potrivit cărora pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, neavând acest caracter cheltuielile cu serviciile pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în vederea desfășurării activității.

Curtea constată, față de lipsa legăturii cu obiectul de activitate al societății, că au fost în mod judicios considerate ca nedeductibile cheltuielile privind cazarea, amenajarea grădinii, cheltuielile de transport și de închiriere autoturism, ca și serviciile de consultanță prestate de HME C GmbH în baza unui contract încheiat anterior datei la are a fost înființată firma elvețiană.

Sub acest aspect, instanța de fond a interpretat corect caracterul ocazional al unor servicii prestate, necesitatea efectuării unor astfel de cheltuieli prin specificul activității nefiind demonstrată, ceea ce justifică stabilirea nedeductibilității lor.

Cu privire la susținerea reclamantei privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se constată că instanța de fond a făcut aplicarea prevederilor art. 145 alin.2 Cod fiscal, potrivit cărora persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau au legătură cu activitatea economică.

Sub acest aspect, instanța de fond a motivat pe larg neîndeplinirea condiției de deductibilitate a achizițiilor și prestărilor de servicii, astfel încât și critica privind

TVA stabilită suplimentar este neîntemeiată.

Referitor la recursul declarat de pârâtă, ce vizează impozitul pe veniturile nerezidenților, criticile formulate nu sunt întemeiate.

În cauză, reclamanta a prezentat certificatele de rezidență fiscală ale celor trei societăți străine partenere, în cadrul termenului de prescripție, documentele respective conținând mențiunea conform căreia beneficiarii au avut rezidență fiscală în perioada realizării veniturilor, devenind astfel aplicabile prevederile convențiilor pentru evitarea dublei impuneri.

În raport de cele expuse, ambele recursuri declarate în cauză fiind neîntemeiate, au fost respinse ca nefondate.