

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

Decizia nr.959

Dosar nr.X

Ședința publică de la 29 martie 2016

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

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta S.C..X. S.A. prin administrator judiciar .X. SPRL, împotriva Sentinței .X. din 26 mai 2015 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal, făcut în ședință publică, s-a prezentat recurenta-reclamantă, reprezentată de avocat .X., lipsind intimatele-pârâte Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală și Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a prezentat referatul cauzei, magistratul asistent arătând că recursul este formulat și motivat în termenul legal, fiind exceptat de la plata taxelor judiciare de timbru și a timbrului judiciar, după care,

Înalta Curte, luând act că nu mai sunt alte cereri de formulat, excepții de invocat sau probe de solicitat, iar cauza se află în stare de judecată, a acordat recurentei-reclamante cuvântul în susținerea recursului.

Reprezentanta recurentei-reclamante a solicitat admiterea recursului, cu consecința modificării sentinței atacate, în sensul admiterii acțiunii în parte, așa cum a fost formulată.

A arătat că, în cauză, urmează să se stabilească dacă pierderea fiscală înregistrată în exercițiul financiar al anului 2003 putea sau nu să fie considerată pierdere, în lipsa unei declarații depuse la organul fiscal. În analiza acestui aspect, instanța supremă a stabilit prin decizia de casare, să fie făcute verificări prin care să se constate dacă a fost depusă această declarație la organul fiscal. Din analiza dosarului de fond și a suplimentului la raportul de expertiză, această verificare nu s-a putut efectua, organul

fiscal neputând preciza dacă a fost sau nu depusă declarația, întrucât a fost depășit termenul de 10 ani de păstrare a documentelor.

A precizat că respectiva pierdere putea fi recunoscută și recuperată chiar și în lipsa unei declarații privind impozitul pe profit, fiind incidente dispozițiile art. 13, alin. (1) și art. 21, alin. (1) din Legea impozitului pe profit nr. 414/2012 și prevederile art. 26, alin. (1), art. 34, alin.(9) și art. 35 alin. (1) din Codul Fiscal, care stabilesc în mod expres, faptul că definitivarea impozitului pe profit se face pe baza datelor din bilanțul contabil anual. Or, în cauză nu exista niciun element care să conducă la concluzia că această pierdere nu era înregistrată în evidențele contabile, problema fiind doar sub aspectul declarației, iar lipsa acesteia se sancționează cu amendă contravențională, nicidecum cu o sancțiune a nerecunoașterii pierderii.

Cu cheltuieli de judecată pe cale separată.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea actelor și lucrărilor dosarului, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Obiectul litigiului dedus judecătii

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal la data de 18 martie 2011, sub nr..X./2011, reclamanta S.C..X. S.A. a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală și Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, anularea Deciziei nr.237/31.08.2010, a Deciziei de impunere nr..X..01.2010, a obligațiilor fiscale stabilite prin acestea și exonerarea de la plata sumei de .X. lei reprezentând taxe și impozite.

2. Hotărârea primei instanțe

Prin sentința nr.119 din data de 5 aprilie 2012 pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a fost admisă, în parte, acțiunea modificată, formulată de reclamanta S.C..X. S.A., în sensul anulării în parte a Deciziei nr.237/31.08.2010 și a Deciziei de impunere nr..X..01.2010, emise de pârâte, decizii care au fost menținute pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată reprezentând: .X. lei taxă pe valoare adăugată și .X. lei majorări de întârziere aferente, .X. lei TVA

dedusă în lunile februarie și iulie 2004 în baza a două facturi externe emise de .X. Ltd Cipru și .X. LTD și accesoriile aferente.

Totodată, s-a dispus obligarea pârâtei la restituirea sumelor încasate ca plată a obligațiilor fiscale suplimentare înlăturate, cu dobândă, în condițiile art.124 din OG nr.92/2003.

3. Hotărârea instanței de recurs

Prin Decizia nr.531 din 5 februarie 2014 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția contencios administrativ și fiscal s-a dispus admiterea recursurilor declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. (în prezent Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.) și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr.119 din 5 aprilie 2012 a Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, casarea sentinței atacate și trimiterea cauzei spre rejudecare la aceeași instanță.

4. Hotărârea primei instanțe, după rejudecarea cauzei

Prin sentința .X. din data de 26 mai 2015, pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, în dosarul nr..X./2011*, a fost admisă în parte acțiunea modificată în fond după casare, au fost anulate în parte Decizia nr.237/31.08.2010 – pct.1 de soluționare a contestației și Decizia de impunere nr..X..01.2010 (în limitele celor menționate prin Decizia nr.237/31.08.2010), decizii care au fost menținute pentru:

- obligațiile fiscale suplimentare de plată reprezentând: .X. lei taxă pe valoare adăugată și .X. lei majorări de întârziere aferente, .X. lei taxă pe valoare adăugată dedusă în lunile februarie și iulie 2004 în baza a două facturi externe emise de .X. Ltd Cipru și .X. LTD și accesoriile aferente;

- majorarea profitului impozabil cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli considerate nedeductibile fiscal;

- nerecunoașterea ca pierdere fiscală de recuperat a sumei de .X. lei;

- suma de .X. lei reprezentând vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap și accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

Totodată, a fost respinsă, în rest, acțiunea modificată, ca neîntemeiată.

5. Calea de atac exercitată în cauză, în al doilea ciclu procesual

Împotriva sentinței .X./26 mai 2015 pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a declarat recurs în termen legal reclamanta S.C..X. S.A. prin administrator judiciar .X. SPRL, susținând că aceasta este nelegală și netemeinică, prin raportare la prevederile art.304 pct.9 și art.304¹ din Codul de procedură civilă (1865).

În motivarea recursului, au fost învederate, în esență, următoarele aspecte:

Prin decizia de casare cu trimitere (Decizia nr.531/2014 pronunțată la 5 februarie 2014, de Secția contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție), stabilind limitele casării, s-a cerut instanței de trimitere, Curții de Apel .X., să verifice dacă „a fost depusă declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2003 și dacă, în lipsa unei asemenea declarații, exista temei legal pentru recuperarea pierderii fiscale pe anul 2003 din profitul impozabil aferent anului 2004”.

După cum s-a arătat și la fond (în rejudecare după casare), cu privire la depunerea declarației privind impozitul pe profit pentru anul 2003, nici contestatoarea nu a putut să prezinte această declarație, în format material – pe suport de hârtie, din arhiva sa contabilă, dar nici organul fiscal, în urma demersului întreprins de expert, nu a putut să ofere informații cu privire la această declarație.

În lipsa posibilității de a stabili cu certitudine dacă a fost depusă declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2003, ceea ce incumba instanței de fond, cu ocazia rejudecării după casare, era să verifice dacă recunoașterea pierderii fiscale este condiționată de depunerea declarației anuale privind impozitul pe profit (declarația 101), respectiv dacă lipsa declarației poate constitui cauză de neexercitare a dreptului de recuperare a pierderilor fiscale.

În esență, din motivarea instanței de fond reiese că, în lipsa unei declarații privind impozitul pe profit pentru anul 2003, prin care să fie stabilită pierderea fiscală, potrivit dispozițiilor art.13 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare în anul 2003, art.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2004, și art.82 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, chiar și în condițiile în care situația factuală fiscală este clară, astfel cum rezultă din actele contabile – bilanț, declarații – depuse, înregistrate și necontestate de către organul fiscal competent, recurenta-reclamantă nu poate să dovedească existența pierderii fiscale în sumă de .X. lei, întrucât documentul prin care contribuabilul calculează și stabilește cuantumul pierderii fiscale de recuperat este doar declarația anuală de impozit pe profit, pierderea evidențiată în bilanț fiind pierdere contabilă, iar între pierderea contabilă și pierderea fiscală nu există egalitate.

Or, în cauză erau incidente prevederile art.21 alin.(1) și art.13 alin.(1) din Legea privind impozitul pe profit nr.414/2002, cu toate modificările și completările ulterioare, respectiv art.26 alin.(1), art.34 alin.(9) și art.35 alin. (1) din „Legea privind Codul fiscal nr.571/2003”, potrivit cu care „desfinitivarea impozitului pe profit se face pe baza datelor din bilanțul

anual”, declarația de impunere pentru anul expirat 2003 urmând a fi depusă până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Ca atare, în cazul recurente-reclamante, pierderea fiscală aferentă exercițiului 2003, întrucât exista și este reală (situația factuală fiscală este certă), putea fi recunoscută și recuperată din profitul impozabil al anului 2004 și în lipsa declarației privind impozitul pe profit pentru anul 2003, raportarea pierderii fiscale nefiind condiționată nici de depunerea declarației privind impozitul pe profit și nici de inserarea pierderii în declarația de impozit pe profit aferentă anului 2003.

Astfel, după cum judicios a reținut, inițial, și instanța de fond cu ocazia rejudecării după casare, niciunul dintre textele enunțate anterior, nici „Legea nr.414/2002* și nici „Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal”, nu a înțeles ca și condiție de recuperare a pierderilor, depunerea declarațiilor de impozit pe profit.

Nedepunerea declarației privind impozitul pe profit, potrivit art.73 și art.183 alin.(1) lit.b) din Codul de procedură fiscală, constituie contravenție și se sancționează cu amendă contravențională, fără să fie prevăzută vreă altă sancțiune complementară de natura neacordării dreptului de recuperare a pierderii fiscale.

Așadar, ceea ce legiuitorul a înțeles să protejeze sub aspect fiscal a fost pierderea realizată de un contribuabil, substanța normei legale constând în dreptul de a se recupera pierderea anuală din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi înregistrării acesteia.

Contrar celor reținute de instanța de fond prin motivarea sentinței atacate, lipsa declarației de impozit pe profit nu poate constitui o cauză de neexercitare a dreptului de recuperare a pierderilor și, după cum concluzionează fundamentat și expertul, prin concluziile la suplimentul la raportul de expertiză contabilă, „[...] pentru a se exercita dreptul de recuperare este necesar numai să existe o pierdere fiscală ce ar putea fi recuperată din profiturile realizate în următorii 5 ani [...]”.

Nu există nicio reglementare care să introducă drept condiție de recuperare a pierderilor depunerea declarațiilor de impozit pe profit. Faptul că pierderea fiscală aferentă exercițiului anului 2003 a fost evidențiată atât în bilanțul anual, cât și în declarația de impozit pe profit aferent anului 2004, documente care se înregistreze la organul fiscal, oferă suficiente argumente și garanții în raport de care instanța să poată constata că organul fiscal a fost informat cu privire la starea de fapt fiscală a contribuabilului, deci și cu privire la pierderea fiscală aferentă exercițiului financiar al anului 2003 în sumă de .X. lei și, pe cale de consecință, permit

exercitarea dreptului de recuperare a acestei pierderi din profilul impozabil al anilor următori.

Argumentele expuse au fost confirmate și prin concluziile fundamentate a trei experți contabili, cu ocazia efectuării a două expertize judiciare tehnice și contabile – una la fond, în primul ciclu procesual, efectuată de expertul fiscal .X., și alta cu ocazia prezentei rejudecări după casare, efectuată de expert .X., cât și una extrajudiciară efectuată de expert judiciar contabil și fiscal .X..

Ca atare, ceea ce se reproșează instanței de fond, din această perspectivă, în raport și de dispozițiile legale invocate anterior, este înlăturarea nemotivată a concluziilor date de experți, ca rezultat al greșitei aplicări și interpretări a legislației fiscal substanțiale la speța de față.

În concluzie, pentru considerentele arătate, s-a solicitat, în temeiul art.312 alin.(1) Cod procedură civilă și art.20 alin.(1) din Legea nr.554/2004, modificată și completată, admiterea recursului, modificarea sentinței recurate și admiterea acțiunii în parte, în sensul anulării în parte a Deciziei nr.237/31.08.2010 – pct.1 de soluționare a contestației și a Deciziei de impunere nr..X..01.2010 (în limitele celor menținute prin Decizia nr.237/31.08.2010).

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului declarat în cauză

Examinând sentința recurată, prin prisma criticilor formulate, în raport de actele și lucrările dosarului și de dispozițiile legale aplicabile, constată că recursul este nefondat, potrivit considerentelor ce vor fi expuse în continuare.

Cu titlu preliminar, Înalta Curte subliniază faptul că, prin sentința recurată, prima instanță a reținut, în acord cu punctul de vedere exprimat de reclamantă și validat de expertul contabil .X., că nu există niciun text de lege care să prevadă ca sancțiune pentru nedepunerea declarației de impozit pe profit pierderea beneficiului fiscal prevăzut de art.13 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare în anul 2003, și art.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2004.

În aceste condiții, toate susținerile recurente, în sensul că lipsa declarației de impozit pe profit nu poate constitui o cauză de neexercitare a dreptului de recuperare a pierderii fiscale, nu sunt de natură să afecteze legalitatea și temeinicia hotărârii primei instanțe.

Argumentul decisiv pe care s-a fundamentat soluția de respingere a pretențiilor reclamantei a fost reprezentat de faptul că, din probele administrate în cauză nu rezultă și nu s-a dovedit de către contribuabil stabilirea pierderii fiscale de recuperat aferentă anilor precedenți în sumă

de .X. lei, înscrisă de reclamantă în declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2004, înregistrată sub nr..X./25.04.2005.

Reevaluând probatoriile administrate în cauză, prin raportare la dispozițiile legale incidente, în sensul și în limitele deciziei de casare, Înalta Curte constată că în mod legal prima instanță a menținut actele administrativ fiscale contestate, cu privire la nerecunoașterea ca pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți a sumei de .X. lei.

Dispozițiile art.13 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit (în vigoare în anul 2003), art.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare în anul 2004) și art.82 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală au fost interpretate și aplicate corect de către prima instanță, în sensul că documentul prin care contribuabilul calculează și stabilește cuantumul pierderii fiscale de recuperat este declarația fiscală anuală de impozit pe profit.

De asemenea, în mod corect s-a reținut că, pentru exercitarea dreptului de recuperare a pierderii fiscale stabilite prin declarația fiscală anuală de impozit pe profit este necesar să existe o pierdere fiscală, reală, efectivă, stabilită și înregistrată potrivit dispozițiilor legale în actele contabile.

Potrivit art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2004, înregistrată sub nr..X./25.04.2005, invocată de recurentă atât în primă instanță, cât și în recurs, nu face dovada stabilirii pierderii fiscale aferente exercițiului financiar al anului 2003, întrucât în această declarație este doar înscrisă pierderea fiscală aferentă anilor precedenți.

Pierderea fiscală în valoare de .X. lei trebuia stabilită prin Declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2003, nefiind suficientă pentru exercitarea dreptului de recuperare a pierderii fiscale informarea organului fiscal realizată în anul 2005 prin depunerea Declarației privind impozitul pe profit pentru anul 2004.

De asemenea, în acord cu prima instanță, se constată că situațiile financiare anuale aferente anului 2003, respectiv bilanțul contabil și contul de profit și pierderi evidențiate de expertul contabil în Răspunsul la obiecțiuni, nu fac dovada stabilirii pierderii fiscale în cuantum de .X. lei, de recuperat din profitul impozabil al anilor următori, întrucât pierderea în sumă de .X. lei evidențiată în formularul de bilanț la rândul 28 nu este o

pierdere fiscală, ci pierderea contabilă aferentă exercițiului financiar al anului 2003.

Din această perspectivă, este esențială aprecierea instanței de recurs din decizia de casare, care a reținut că în mod eronat, în primul ciclu procesual, instanța și-a însușit concluziile expertizei contabile, deși acestea nu au fost argumentate din punct de vedere juridic și nu pot fi reținute ca temei pentru recunoașterea pierderii fiscale de recuperat.

Se impune a se aminti faptul că expertul contabil Stoica Sever concluzionase în sensul că suma de .X. lei poate fi recunoscută ca pierdere fiscală de recuperat din profitul realizat în anul 2004, întrucât în bilanțul contabil depus de pârâtă la data de 30.04.2004 a fost raportată pierderea de .X. lei, iar în declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2004, depusă la 25.04.2005, a fost evidențiată pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți, în cuantum de .X. lei.

Prin urmare, nu poate fi validată opinia recurentei în sensul că, deși nu s-a putut stabili dacă a fost depusă declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2003, exista temei juridic pentru exercitarea dreptului de a recupera pierderea fiscală de .X. lei din profitul impozabil al anilor următori.

În concluzie, pentru considerentele expuse, Înalta Curte constată că sentința recurată este legală și temeinică, astfel că va fi menținută, iar recursul declarat de reclamantă va fi respins, ca nefondat, în temeiul art.312 alin.(1) din Cod procedură civilă (1865).

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

Respinge recursul declarat de reclamanta S.C..X. S.A. prin Administrator Judiciar .X. SPRL, împotriva Sentinței .X. din 26 mai 2015 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi 29 martie 2016.