

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

Decizia nr.470

Dosar nr.683/64/2008

Ședința publică de la 29 ianuarie 2010

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

La data de 15 ianuarie 2010 s-a luat în examinare recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr.72 din 14 aprilie 2009 a Curții de Apel X -Secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, iar pronunțarea deciziei a fost amânată pentru data de 22 ianuarie 2010.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prima instanță

Prin acțiunea înregistrată la Curtea de Apel X, reclamanta S.C. "X" S.R.L., în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, a solicitat instanței anularea parțială a Deciziei Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. nr.X/27.12.2007 privind contestarea sumei de X lei impozit pe profit și X lei majorări de întârziere și dobânzi, precum și anularea parțială a Deciziei de impunere a Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili nr. X/19.07.2007 în privința obligațiilor suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de X lei, reprezentând: X lei impozit pe profit și X lei majorări de întârziere și dobânzi.

Reclamanta a solicitat anularea raportului de inspecție fiscală nr.X/19.07.2007 în privința aceleiași sume, precum și obligarea pârâtelor la restituirea către reclamantă a sumei totale de X lei ca sumă nedatorată, precum și obligarea acelorași pârâte la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii, reclamanta arată în esență că organele de control fiscal au ignorat dreptul contribuabilului contestator de a beneficia de recuperarea pierderilor fiscale aferente anilor fiscali anteriori, pornind de la trei constatări reținute în Raportul de inspecție fiscală: prima în sensul că reclamanta nu ar fi prezentat declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2002; a doua că din baza de date a Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili reiese că nu au fost procesate până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală declarațiile privind impozitul pe profit pentru anii 1999-2002 și că pierderile fiscale de recuperat din anii precedenți controlului nu ar exista în realitate.

Reclamanta a mai arătat că din eroare nu a depus la termen declarațiile de impozit pe profit pentru anii 1999-2002, aducând la cunoștința organelor de control acest aspect în timpul controlului și depunându-le la registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili X, pierderile fiscale suferite de S.C."X" S.R.L. fiind menționate totuși în bilanțurile contabile depuse de societatea reclamantă în termenul legal la A.N.A.F. La acele declarații, reclamanta a primit de la pârâta A.N.A.F. răspunsul nr.X/15.06.2007, în sensul că nu pot fi operate în evidențele Direcției Generale pentru Administrarea Marilor Contribuabili, deoarece s-ar fi împlinit termenul de prescripție. Totuși, susține reclamanta, pârâtele au admis parțial contestația formulată de reclamantă, rămânând respinsă prin Decizia Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor nr.X/27.12.2007 numai obligația de plată a sumei de X lei RON, reprezentând impozit pe profit, majorări de întârziere și dobânzi, astfel încât obiectul acțiunii introductive îl reprezintă numai suma de X lei, potrivit explicațiilor de mai sus.

În întâmpinarea depusă la dosar, pârâții A.N.A.F. și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili X solicită instanței respingerea acțiunii reclamantei ca prematur introdusă, pe cale de excepție, iar pe fond să fie respinsă ca fiind neîntemeiată, cu următoarele argumente:

Acțiunea formulată de către SC X"S.R.L. împotriva Deciziei nr.X/27.12.2007 întocmită de către A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, împotriva Deciziei de impunere nr. X/19.07.2007 și Raportului de inspecție fiscală nr.X/19.07.2007 întocmite de A.N.A.F. - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili X este neîntemeiată.

Pârâtele au susținut că organele de soluționare a contestației au apreciat în mod corect și legal asupra situației de fapt constatată de organele de inspecție fiscală pentru perioada supusă verificării, prin raportare la prevederile legale aplicabile cauzei deduse judecătii.

Prin sentința nr.X/F/CA-Fisc, Curtea de Apel Brașov a admis acțiunea formulată de reclamanta S.C. X" S.R.L. în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

A anulat în parte Decizia de impunere nr.X din 19 iulie 2007 și Decizia nr. X /27.12.2007 în privința stabilirii sumei de X lei reprezentând X impozit pe profit și X lei majorări de întârziere și dobânzi, emisă de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor;

S-a anulat în parte Raportul de inspecție fiscală nr.X/19.07.2007 în privința sumei de X lei reprezentând X lei impozit pe profit și X lei majorări de întârziere și dobânzi și a obligat pârâtele la restituirea către reclamantă a sumei de X lei, ca sumă nedatorată;

Au fost obligate pârâtele la plata cheltuielilor de judecată către reclamantă în quantum de X lei, reprezentând X lei costul expertizei judiciare contabile, X lei taxe de timbru și timbru judiciar, respectiv X lei onorariu redus față de quantumul solicitat de reclamantă de X lei.

Pentru a pronunța această sentință, prima instanță a reținut că pentru nedepunerea în termen a declarațiilor de impunere, organul fiscal putea sancționa contribuabilul, dar în cauză dreptul de a sancționa societatea reclamantă pentru nedepunerea în termen a declarațiilor de impunere tip 101 s-a prescris, în termenul de prescripție de 5 ani prevăzut de art. 16 din OG nr.68/1997, în cursul anului 2005 (potrivit art. 199 din Codul de procedură fiscală, termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă).

Instanța a apreciat, de asemenea, că în mod corect a reținut expertul contabil că, potrivit OMFP nr. 1313/1999, nu se condiționează reportarea unei pierderi financiare de inserarea acesteia în declarația de impozit pe profit din anul anterior, ordinul menționat prevăzând că „la rândul 38 se înregistrează pierderea fiscală de recuperat, aferentă ultimilor 5 ani, prezentată din declarația anului precedent, potrivit prevederilor legale în vigoare, din anul înregistrării acestora”.

Judecătorul fondului a apreciat că nu există o condiționare legală între împlinirea termenului de prescripție a răspunderii juridice a contribuabilului pentru nedepunerea declarațiilor de impozit pe profit și luarea în calcul a pierderilor financiare ale aceluiași contribuabil, întrucât OG nr.68/1997 stabilește în art. 10 că, în cazul nedepunerii declarației de impozite și taxe de către contribuabil, organul fiscal competent urmează să stabilească din oficiu obligația de plată.

S-a arătat că agentul economic contribuabil depune documente contabile, precum bilanțul contabil, din conținutul cărora se pot face toate calculele necesare pentru stabilirea obligațiilor fiscale aferente activității economice a aceluși contribuabil.

Instanța de recurs

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală.

În motivele de recurs s-a arătat că soluția primei instanțe este greșită întrucât potrivit art.8 din O.G.nr.70/1994 prin impozitul pe profit, art.13 din Legea nr.414/2002 și art.26 alin.1 din Codul fiscal intimata-reclamantă avea dreptul să **recupereze pierderile anuale** din perioada 1999 - 2001, în următorii 5 ani, cu **condiția** ca aceste pierderi să fi fost stabilite prin declarații de impunere anuale depuse la organele fiscale.

S-a precizat că reclamanta nu a depus declarația de impozit pe profit pentru anii 1999 - 2001, astfel că aceasta a pierdut dreptul de recuperare a pierderii fiscale din perioada anterioară anului 2002.

Intimata a susținut că termenul de depunere a declarației de impunere se prescrie, în baza art.16 din O.G.nr.68/1997 în termen de 5 ani.

Au fost invocate, sub aspectul termenelor de prescripție și al legislației aplicabile dispozițiile deciziei nr.V/2007 a Secțiilor Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, în sensul că stabilirea obligațiilor fiscale datorate de operatorii economici se face în baza reglementărilor existente în momentul nașterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care sunt în vigoare dispozițiile Codului fiscal.

Reclamanta a formulat Întâmpinare, solicitând respingerea recursului, cu motivarea că avea dreptul de a proceda la recuperarea pierderilor fiscale.

Analizând motivele de recurs, acțiunea, probele cauzei și legislația aplicabilă, Înalta Curte reține:

Situația de fapt

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la 5 iulie 2007 s-au stabilit obligații fiscale suplimentare prin neluarea în considerare a pierderilor fiscale aferente perioadei 1999 - 2001 și a neadmiterii deductibilității cheltuielilor cu transportul personalului în 2005.

Soluția fiscală a fost adoptată ca urmare a înlăturării dreptului de deducere a pierderilor fiscale întrucât reclamanta-intimată nu a depus

declarația privind impozitul pe profit în anii 1999, 2000, 2001 și că prin împlinirea termenului de prescripție, declarațiile depuse în anul 2007 nu mai pot produce efecte, în sensul deducerii pierderilor din profitul anilor ulteriori.

De asemenea, în actul de inspecție s-au stabilit obligații fiscale decurgând din reaprecierea deductibilității unor cheltuieli de transport.

S-a emis **decizia de impunere**, care a fost contestată.

Prin **decizia nr.X din 27 decembrie 2007** s-a respins ca **neîntemeiată contestația** cu privire la deductibilitatea pierderilor fiscale, iar pentru cheltuielile de transport decizia de impunere a fost desființată.

Obiectul cauzei prezente îl constituie obligațiile fiscale suplimentare rezultate din **neadmiterea la scăderea** din profitul impozabil a **pierderilor fiscale** din anii 1999,2000, 2001, ca urmare a nedepunerii declarațiilor de impozit pe profit.

Legislația aplicabilă

O.G.nr.70/1994, art.8 -- (1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani.

Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

Nu se recuperează pierderea fiscală înregistrată de persoana juridică, în cazul în care are loc divizarea sau fuziunea.

Contribuabilii care pe o perioadă de 3 ani consecutivi au realizat numai pierderi intră automat în obiectivul de control al organului fiscal pentru constatarea cauzelor care au dus la nerealizare de profit.

Legea nr.414/2002, art.13 alin.(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora

O.G.nr.68/1997, art.10(1) În cazul nedepunerii declarației de impozite și taxe, organul fiscal va transmite plătitorului o înștiințare, prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prin care îi va notifica depășirea termenului legal de depunere a declarației.

(2) Dacă, în termen de 15 zile de la data primirii înștiințării, plătitorul nu depune declarația de impozite și taxe, organul fiscal competent va stabili din oficiu obligația de plată.

O.G.nr.68/1997, art.16. - Dreptul de a constata nerespectarea prevederilor prezentei ordonanțe se prescrie într-un termen de 5 ani.

Cod fiscal art.26 alin.1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

Analiza legislației care a reglementat impozitul pe profit relevă că potrivit art.8 din O.G.nr.70/1994 **pierderea dintr-un an** înregistrată poate fi **recuperată din profiturile impozabile** din următorii 5 ani fiscali consecutivi.

Ulterior a intrat în vigoare Legea nr.414/2002, care în art.13 alin.1 a prevăzut recuperarea pierderilor anuale din profiturile impozabile obținute pe următorii 5 ani consecutivi, aceeași reglementare regăsindu-se și în at.26 alin.1 din Codul fiscal.

Autoritatea fiscală a apreciat că în măsura în care declarațiile de impozit pe profit nu au fost depuse în interiorul termenului de prescripție, contribuabilul nu mai este în drept să exercite dreptul de recuperare a pierderilor din anii anteriori.

Acest document intitulat **declarația de impozit pe profit** se asimilează potrivit legislației și jurisprudenței comunitare cu un **document contabil**.

Lipsa unui astfel de document nu poate constitui cauză de neexercitare a dreptului de a recupera pierderile, interpretarea contrară ar nesocoti dreptul comunitar, dar și dreptul intern întrucât ar lipsi norma legală de conținut, s-ar încălca principiul proporționalității măsurilor luate de stat.

Substanța normei legale constă în dreptul de a se recupera pierderea anuală din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutiv înregistrării acesteia.

Bilanțul contabil și contul de profit și pierdere, anexele la bilanț, sunt acte contabile care se înregistrează la organul fiscal și ca urmare **pierderile sunt evidențiate în aceste acte**, care se află în evidențele administrației fiscale.

Atât Ordonanța Guvernului nr.70/1994 cât și Legea n.414/2002 a reglementat recuperarea pierderii fiscale.

Niciunul dintre textele legale enunțate nu a introdus ca și condiție de recuperare a pierderilor, depunerea declarațiilor de impozit pe profit.

Pentru a se exercita dreptul de recuperare era necesar numai să existe o pierdere fiscală ce putea fi recuperată în următorii 5 ani consecutivi.

Nedepunerea declarației constituia contravenție, potrivit art.29 din O.G.nr.70/1994, de asemenea acest act normativ acordă dreptul organelor fiscale de a stabili impozite și taxe din oficiu, situație reglementată de art.10 alin.1 din O.G.nr.68/1997, fără însă a avea repercusiuni asupra impozitului de recuperat.

În cazul reclamantei-intimat pierderea din anii 1999, 2000, 2001 este reală și efectivă, fiind înregistrată în actele contabile ale firmei, precum și în cele depuse **la organele fiscale**, fiind de altfel necontestată de intimată.

În mod constant, Curtea de Justiție a Comunităților Europene a arătat în jurisprudența sa că prezentarea cu întârziere a unor documente fiscale nu poate constitui motiv de a refuza contribuabilului beneficiul normei de drept în măsura în care operațiunea a fost efectivă și reală.

În legislația națională, ceea ce legiuitorul a înțeles să protejeze sub aspect fiscal, a fost pierderea realizată de un contribuabil.

În ceea ce privește nedepunerea declarației de impozit pe profit, așa cum s-a expus mai sus, prin acte normative au fost instituite sancțiuni specifice, și nedepunerea acesteia nu poate constitui motiv de înlăturare a beneficiului fiscal, ci de aplicare a sancțiunilor legale.

Varianta textului art.8 din O.G.nr.70/1994, atât în redactare din anul 1999 cât și în cea din anul 2000 se prevede recuperarea pierderilor anuale, la fiecare termen de plată a impozitului, potrivit pierderilor legale din anul înregistrării acestora.

Potrivit art.10 alin.1 din O.G.nr.68/1997 dacă agentul economic nu depune declarația de impozit pe profit, organul fiscal trebuia să -i transmită o notificare și în situația în care în timp de 15 zile de la primirea înștiințării, plătitorul nu depunea declarația de impozit, **organul fiscal trebuia să stabilească din oficiu obligațiilor de plată.**

Impozitul și taxele stabilite din oficiu puteau fi corectate la data depunerii efective a declarației de către plătitor sau la data efectuării unui control fiscal.

Ori, organul fiscal nu a procedat potrivit cu cerințele legii, motiv pentru care alături de argumentele precizate mai sus, motivele de recurs sunt neîntemeiate.

Față de motivarea de mai sus este lipsită de relevanță critica privind prescripția dreptului de a depune declarațiile de impozit pe profit, întrucât textul art.16 din O.G.nr.68/1997 reglementează **prescrierea dreptului de a constata nerespectarea prevederilor acestui act normativ.**

Ca urmare a acestor dispoziții legale, organele fiscale nu mai pot aplica sancțiunile instituite prin actul normativ, fără efecte asupra recuperării pierderilor din anii precedenți.

Având în vedere considerentele acestei decizii, în baza art.312 Cod procedură civilă, recursul se va respinge.

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

Respinge recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr.X din 14 aprilie 2009 a Curții de Apel X - Secția contencios administrativ și fiscal.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 29 ianuarie 2010.

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X