

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

DECIZIA nr. 4206

Dosar nr.

Ședința publică de la 19 noiembrie 2008

Președinte:

- judecător
- judecător
- judecător
- magistrat asistent

S-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. „P” SRL și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr. 1911 din 3 iulie 2007 a Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică de la 5 noiembrie 2008, fiind consemnate în încheierea de la 5 noiembrie 2008, pronunțarea deciziei fiind amânată pentru 12 noiembrie 2007 și apoi, la 19 noiembrie 2008,

CURTEA,

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele: Prin acțiunea înregistrată la 1 septembrie 2006 și precizată prin cererile depuse la 20 martie 2007 și respectiv, la 29 mai 2007, reclamanta Societatea Comercială „ P” SRL a solicitat anularea parțială a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere întocmite de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, precum și a deciziei emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Reclamanta a contestat actele întocmite de pârâte cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar și accesoriile aferente pentru perioada 1 ianuarie 2001 - 31 decembrie 2003, respectiv pentru suma de .....lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, ca urmare a considerării ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .....lei în perioada 2001 - 2003 și pentru sumele de .....lei și de .....lei, reprezentând dobânzi calculate până la data de 28 ianuarie 2005 și penalități de întârziere calculate până la data de 10 februarie 2005 pentru neplata la termen a diferentelor de impozit pe profit.

În motivarea acțiunii, reclamanta a susținut că pârâtele au stabilit nelegal caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu excursiile angajaților în țară în perioada 2001-2003, deși a dovedit că aceste cheltuieli au avut ca finalitate dezvoltarea profesională a angajaților și implicit, creșterea veniturilor companiei, fiind astfel aferente realizării veniturilor și admise la deducere fiscală, în conformitate cu prevederile art. 4 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994.

De asemenea, reclamanta a susținut că nu datorează diferența de impozit pe profit calculată prin considerarea greșită a organelor de control fiscal că este venit impozabil în anul 2003 și suma de ..... lei, reprezentând o estimare a cheltuielilor cu pregătirea profesională a salariaților. Reclamanta a arătat că la calculul impozitului pe profit s-a omis în mod eronat această sumă ca venit neimpozabil, în conformitate cu prevederile art. 4 alin. 5 lit. d din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994.

Pârâta Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a depus întâmpinare și a invocat excepția inadmisibilității cererii reclamantei de verificare a unei alte

perioade și de exonerarea de plata altor sume decât cele care au făcut obiectul procedurii prealabile și deciziei emise pentru soluționarea contestației.

/ t

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a invocat excepția lipsei de interes a acțiunii în privința impozitului pe profit contestat pentru anii 2002-2003, cu motivarea că pentru acest debit, au fost desființate decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală întocmit la prin pct. 2 din dispozitivul deciziei. Aceeași pârâtă a invocat excepția inadmisibilității cererii de precizare a acțiunii depusă la 29 mai 2007 cu privire la obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit pe anul 2001, susținând că aceste sume nu au fost contestate pe cale administrativă.

Curtea de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a pronunțat sentința civilă nr. 1.911 din 3 iulie 2007, prin care a respins excepțiile privind lipsa de interes și inadmisibilitatea acțiunii, a admis în parte acțiunea formulată de reclamantă și a anulat actele administrative fiscale atacate în parte, în ceea ce privește impozitul pe profit pentru anii 2001 - 2003, majorările și penalitățile de întârziere aferente și a obligat organele fiscale la refacerea controlului, cu luarea în calcul a caracterului deductibil al cheltuielilor efectuate pentru team building, respingând ca neîntemeiate celelalte cereri.

Instanța de fond a respins excepția inadmisibilității cererii de precizare a acțiunii, reținând că s-au contestat în procedura administrativă și în procedura judiciară aceleași datorii, fiind diferit numai cuantumul lor, întrucât organele de control fiscal nu au stabilit în mod detaliat fiecare obligație fiscală și ponderea sumelor contestate a fost indicată de reclamantă.

Excepția lipsei de interes a acțiunii a fost respinsă cu motivarea că, deși a fost admisă parțial contestația în procedura administrativă și s-a dispus refacerea inspecției fiscale cu privire la impozitul pe profit și accesoriile aferente, nu au fost admise la deducere fiscală anumite cheltuieli pentru care

reclamanta are interesul contestării în justiție, în vederea recunoașterii caracterului lor deductibil.

Pe fondul cauzei, acțiunea a fost admisă în parte, numai în privința cheltuielilor efectuate pentru instruirea salariaților și pentru dezvoltarea spiritului de echipă și s-a recunoscut caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate în acest scop de societatea reclamantă în perioada 2001-2003.

instanța de fond a reținut că sunt aferente realizării de

/ >

venituri și deci deductibile fiscal cheltuielile suportate în cadrul activității de team building, care are ca scop optimizarea rezultatelor unei munci în echipă.

În privința caracterului neimpozabil al sumei de .....lei, provizion constituit în anul 2002 și preluat ca venit în anul 2003, instanța de fond a respins cererea de anulare parțială a actelor administrative întocmite de pârâte, reținând că pentru acest venit nu au fost stabilite datorii suplimentare.

Împotriva acestei sentințe, au declarat recurs atât reclamanta Societatea Comercială „P” SRL, cât și pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, careia i s-a transmis și calitatea procesuală a pârâtei Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, ca urmare a reorganizării acesteia ca direcție generală în cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, fără personalitate juridică, prin comasare, în conformitate cu prevederile art. III alin. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 1.171/2007.

În recursul declarat de reclamanta Societatea Comercială „P” SRL s-a solicitat modificarea parțială a hotărârii atacate în baza art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, în sensul admiterii cererii de anulare a actelor întocmite de organele de control fiscal cu privire la suma de .....lei provizion constituit în anul 2002 și pentru care, are dreptul la deducere fiscală.

Recurenta-reclamantă a susținut că în mod greșit a fost respinsă cererea referitoare la provizionul în sumă de .....lei, care din eroare nu a fost inclusă în declarația de impozit, la capitolul venituri neimpozabile.

Recurenta-reclamantă a arătat că această eroare a fost observată de organele de control fiscal, contrar celor reținute de instanța de fond și s-a majorat cuantumul cheltuielilor nedeductibile, dar nu s-a procedat la majorarea corespunzătoare a veniturilor neimpozabile cu suma respectivă, ceea ce a determinat majorarea incorectă a bazei impozabile și implicit, a impozitului pe profit.

În vederea determinării corecte și legale a obligațiilor către bugetul de stat, recurenta-reclamantă a susținut că se impunea corectarea în totalitate a erorilor contabile, nu doar prin includerea în capitolul cheltuieli nedeductibile a diferenței de .....lei, ci și prin considerarea sumei de .....lei ca venit neimpozabil.

Pentru stabilirea corectă a impozitului pe profit suplimentar, recurenta-reclamantă a precizat că era utilă efectuarea unei expertize contabile, dar această probă a fost respinsă neîntemeiat de instanța de fond, deși art. 129 Cod procedură civilă prevede îndatorirea judecătorilor de a stăruii prin toate mijloacele legale pentru a preveni orice greșeală privind aflarea adevărului.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a solicitat modificarea hotărârii atacate în baza art. 304 pct. 6 și pct. 9 Cod procedură civilă, în sensul admiterii excepției inadmisibilității acțiunii în privința sumelor contestate suplimentar față de cele stabilite prin decizia de impunere și pe cale de consecință, respingerea ca inadmisibilă a acțiunii, precum și în sensul admiterii excepției lipsei de interes în privința impozitului pe profit aferent anilor 2002-2003, pentru că actul administrativ atacat a fost desființat în procedura prealabilă și pe cale de consecință, respingerea acțiunii ca lipsită de interes, iar pe fondul cauzei, respingerea acțiunii ca neîntemeiate în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anilor 2001-2003.

În dezvoltarea motivelor de recurs invocate s-a susținut că instanța de fond a acordat ceea ce nu s-a cerut, obligând organele de control fiscal să refacă inspecția fiscală cu privire la

impozitul pe profit aferent anilor 2001-2003, ținând cont de caracterul deductibil al cheltuielilor de tearn building, deși intima ta-reclamantă nu a formulat o asemenea cerere

Recurenta-pârâtă a criticat și soluția de respingere a excepțiilor privind inadmisibilitatea și lipsa de obiect a acțiunii, arătând că instanța de fond a aplicat greșit legea, reținând că diferențele față de sumele contestate în procedura prealabilă au semnificația unei modificări a obiectului acțiunii și că, intimata-reclamantă nu are interesul contestării impozitului pe profit pentru anii 2002-2003, deși în privința acestuia a fost desființat raportul de inspecție fiscală și s-a dispus refacerea controlului de către o altă echipă de control pentru aceeași perioadă și pentru același impozit.

Pe fondul cauzei, recurenta-pârâtă a susținut că este lipsită de temei legal soluția de recunoaștere a caracterului deductibil al cheltuielilor efectuate de intimata-reclamantă în perioada 2001-2003 cu excursiile în țară ale angajaților săi, motivând că aceste cheltuieli nu au fost justificate prin documente și nu pot fi considerate ca fiind aferente pregătirii profesionale a salariaților și realizării de venituri, potrivit art. 4 alin. 4 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994, republicată.

Astfel, s-a arătat că societatea intimată nu a dovedit încheierea unor contracte de prestări de servicii privind desfășurarea unor cursuri de instruire cu salariații societății și legătura directă între cheltuielile suportate cu excursiile salariaților și creșterea veniturilor companiei.

De asemenea, recurenta-pârâtă a arătat că în cauză nu s-au depus documente din care să rezulte acțiunile desfășurate, natura cheltuieli efectuate, tarife, obiective urmărite și realizate și legătura acestor cheltuieli cu veniturile obținute de societatea intimată în perioada supusă controlului.

Analizând actele și lucrările dosarului, în raport și de dispozițiile art. 304 și art. 304/1 Cod procedură civilă, înalta Curte va admite recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală și va respinge recursul declarat de

reclamanta Societatea Comercială „P” SRL, pentru următoarele considerente:

Prin decizia nr. 30/28.02.2006 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală (filele nr. 9-15) a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea Comercială „P” SRL pentru suma de ..... lei, reprezentând diferență de impozit pe profit pe anul 2001, dobânzi și penalități de întârziere aferente. Aceste debite au rezultat din calculul impozitului pe profit pe anul 2001 prin considerarea ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile efectuate cu excursiile în țară ale salariaților societății.

Prin aceeași decizie, a fost desființată decizia de impunere pentru suma totală de ..... lei, reprezentând diferență de impozit pe profit pe anii 2002 -2003, dobânzi și penalități de întârziere aferente. Obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite de organele de control fiscal prin aplicarea legii generale în detrimentul legii speciale cu privire la determinarea cheltuielilor cu amortizarea aferentă investițiilor cu impact semnificativ asupra economiei realizate de societate. Cu privire la aceste debite s-a dispus refacerea inspecției fiscale de către o altă echipă de control, pe aceeași perioadă și pentru același impozit.

În baza pct. 3 din decizia susmenționată, s-a dispus respingerea ca fără obiect a contestației pentru suma de ..... lei, reprezentând diferență de impozit pe profit pe anul 2003, dobânzi și penalități de întârziere, reținându-se că această sumă nu a fost stabilită prin decizia de impunere contestată.

Față de conținutul deciziei emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală pentru soluționarea contestației formulate de Societatea Comercială „P” SRL împotriva deciziei de impunere se constată că în mod corect au fost respinse de instanța de fond excepțiile privind inadmisibilitatea și lipsa de interes a acțiunii.

Din cuprinsul acțiunii, astfel cum a fost precizată la 20 martie 2007 și la 29 mai 2007 (filele 556 și 572), precum și din cuprinsul contestației înregistrată la Agenția Națională de

Administrare Fiscală la 17 martie 2005 (fila nr. 16) rezultă că societatea reclamantă a contestat atât în procedura administrativă, cât și în procedura judiciară aceleași obligații fiscale către bugetul de stat.

Recurenta-pârâtă a susținut neîntemeiat excepția inadmisibilității cererilor de precizare a acțiunii, fără a avea în vedere că nu au fost contestate alte sume decât cele care au fost indicate în contestație și precizate cu adresa înregistrată sub nr. 21.172 din 25 martie 2005 (filele nr. 562-564) în procedura administrativă.

Diferențele dintre sumele reprezentând impozit pe profit care au fost indicate în recursul pârâtei ca argumente pentru admiterea excepției de inadmisibilitate a acțiunii nu corespund situației reale a debitelor stabilite în sarcina societății reclamante, deoarece la pct. 1 din decizia nr. 30/20 februarie 2006 a fost respinsă contestația numai cu privire la impozitul pe profit pe anul 2001 rezultat din includerea în categoria cheltuielilor nedeductibile a cheltuielilor cu excursiile salariaților, deși soluția viza și debitul stabilit cu același titlu pentru anii 2002-2003, care nu a mai fost precizat expres în dispozitivul deciziei.

Pentru aceleași considerente, se constată că a fost corect respinsă și excepția lipsei de interes a acțiunii, întrucât măsura de desființare a deciziei de impunere dispusă la pct. 2 al deciziei nr. 30 din 28 februarie 2005 se referă exclusiv la recalcularea impozitului pe profit pe anii 2002-2003, ca urmare a aplicării unui alt temei juridic pentru determinarea cheltuielilor cu amortizarea aferentă investițiilor cu impact semnificativ asupra economiei realizate de societate.

Cum această măsură nu produce efecte juridice în privința impozitului pe profit suplimentar calculat prin includerea în cheltuielile nedeductibile a cheltuielilor efectuate în perioada 2001-2003 cu excursiile salariaților instanța de fond a constatat corect existența interesului reclamantei de a formula acțiunea în justiție în vederea recunoașterii caracterului deductibil fiscal al cheltuielilor respective.



Instanța de fond a constatat de asemenea întemeiat existența interesului reclamantei de a formula acțiune în anulare pentru pct. 3 din decizia emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, dat fiind că desființarea deciziei de impunere nu a fost dispusă și cu privire la suma de .....lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar pe anul 2003, dobânzi și penalități de întârziere aferente.

Motivele de recurs invocate de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală pe fondul cauzei sunt întemeiate și pe cale de consecință, va fi casată hotărârea instanței de fond ca nelegală și netemeinică.

Instanța de fond a considerat greșit că reprezintă cheltuieli deductibile fiscal sumele utilizate de societatea reclamantă pentru excursiile în țară ale salariaților săi în perioada 2001-2003 și a anulat parțial actele administrativ-fiscale cu privire la diferența reprezentând impozitul pe pro'it suplimentar din perioada respectivă, obligând organele de control să refacă inspecția fiscală în privința acestui debit, deși prin acțiune nu s-a formulat o asemenea cerere.

Soluția instanței de fond este lipsită de temei legal și a fost pronunțată cu încălcarea dispozițiilor art. 4 alin. 4 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 republicată, care prevăd că la calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.

Pentru cheltuielile cu excursiile în țară ale salariaților în suma de ..... lei în anul 2001 și în surnă de .....lei în anul 2002 nu s-au prezentat contracte de prestări de servicii și nu au fost depuse documente din care să rezulte legătura dintre sumele cheltuite și veniturile obținute, pentru a fi incidente prevederile legale referitoare la deductibilitatea fiscală.

Aceeași concluzie se impune și în privința cheltuielilor în sumă de .....lei efectuate în anul 2003 cu excursiile în țară ale salariaților, întrucât din contractele .....și nr. ....nu rezultă existența unei legături între sumele utilizate și veniturile realizate.

instanța de fond deși a constatat că în mod evident cheltuielile respective nu au avut ca scop formarea și dezvoltarea profesională a salariaților, a considerat fără temeii că șutit deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, încălcând astfel prevederile legale care condiționează deductibilitatea fiscală a cheltuielilor efectuate de existența unei legături directe cu veniturile realizate de societate.

În consecință, reclamanta a fost corect obligată prin actele administrative contestate să plătească diferența de impozit pe profit, dobânzi și penalități de întârziere ca urmare a includerii în categoria cheltuielilor nedeductibile a cheltuielilor efectuate cu excursiile în țară ale salariaților în perioada 2001-2003.

Recursul declarat de reclamanta Societatea Comercială „P” SRL va fi respins ca nefondat, constatându-se că în mod legal și temeinic a fost respinsă cererea de anulare parțială a actelor întocmite de organele de control fiscal cu privire la suma de .....RON, provizion constituit în anul 2002, în sensul includerii acestei sume în categoria veniturilor neimpozabile.

Instanța de fond a constatat corect că prin această cerere s-a solicitat în realitate completarea actelor administrativ-fiscale, în condițiile în care acestea nu conțin referiri la sume? respectivă și nici alte obligații fiscale determinate de considerarea acesteia ca venit impozabil.

Din decizia de impunere (filele 23-29), din raportul de inspecție fiscală (filele 30-39) și din obiecțiunile formulate la data de 16 februarie 2005 de reclamantă (filele nr.532-533) rezultă că organele de control fiscal nu au dispus măsuri cu privire la suma de .....RON și stabilirea regimului juridic al acestei sume, în sensul considerării ca venit neimpozabil a fost solicitată numai pe calea contestației înregistrate la A.N.A.F., fără a corespunde situației de fapt și de drept constatată în actele de control.

În atare situație, instanța de fond a stabilit judicios că este nefondată cererea de anulare a actelor întocmite de organele de control fiscal și că pentru sumele pretins a fi fost plătite în plus

la bugetul de stat, reclamanta are posibilitatea să solicite restituirea lor și să se adreseze justiției în ipoteza unui refuz nejustificat.

Recurenta-reclamantă nu a contestat această concluzie a instanței de fond care a determinat respingerea cererii și nici situația de fapt avută în vedere cu privire la suma de .....lei, astfel că a formulat neîntemeiat critici pe fond cu privire la caracterul neimpozabil al provizionului constituit în anul 2002. Aceste critici nu pot fi examinate în recurs, întrucât se referă la aspecte care nu au constituit obiectul judecății la instanța de fond. Pentru aceleași considerente, se constată că este nefondată și susținerea din recursul declarat de reclamantă cu privire la utilitatea probei cu expertiză de specialitate<sup>1</sup>. Instanța de fond a apreciat corect că nu se impunea în cauză administrarea probei cu expertiză față de obiectul acțiunii și de înscrisurile depuse de părți, astfel că nu se poate retine încălcarea obligației de exercitare a rolului activ, impusă prin art. 129 Cod procedură civilă.

Față de motivele expuse, înalta Curte; va admite recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, va casa hotărârea atacată și pe fond, va respinge ca neîntemeiată acțiunea formulată de reclamantă, iar recursul declarat de reclamantă împotriva aceleiași sentințe va fi respins ca nefondat.

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

Admite recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr. 1911 din 3 iulie 2007 a Curții de Apel București - Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal.

Casează sentința atacată și pe fond, respinge acțiunea formulată de reclamanta S.C. „P” S.R.L.

Respinge recursul declarat de S.C. „P” SRL împotriva sentinței civile nr. 1911 din 3 iulie 2007 a Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 19 noiembrie 2008.

**JUDE CATOR,**  
**M.G hermeli**

JUDtEC ^TOR,  
^TW- T\*-  
VjjHIL iřac

Red. Tehnored. V.L.  
B.O.

