

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

**Decizia nr.651**

**Dosar nr.X**

**Ședința publică de la 9 martie 2016**

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

\*\*\*\*\*

S-a luat în examinare recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr..X. din 23 iunie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

La apelul nominal, făcut în ședință publică, se prezintă intimata-reclamantă .X. S.R.L. (fosta .X. S.R.L.), prin administrator judiciar „.X.” S.P.R.L., reprezentată de avocatul .X., lipsind recurentele-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Se prezintă referatul cauzei de către magistratul-asistent care arată că recursul este scutit de la plata taxei judiciare de timbru și a timbrului judiciar, fiind declarat și motivat cu respectarea termenului prevăzut de art. 301 din Codul de procedură civilă.

Nemaifiind cereri prelabile de formulat, Înalta Curte constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul reprezentantului părții prezente pentru a pune concluzii asupra recursului formulat.

Având cuvântul, avocatul intimatei-reclamante .X. S.R.L. (fosta .X. S.R.L.), prin administrator judiciar „.X.” S.P.R.L. pune concluzii de respingere a recursului, ca nefondat, cu consecința menținerii sentinței recurate.

Critică motivul de recurs ce vizează cuantumul accesoriilor, referindu-se la expertiza fiscală efectuată în cauză care a stabilit diminuarea accesoriilor urmare analizei în detaliu a raporturilor juridice, a prezentării detaliate a modului de calcul și a bazei de impunere, expertiză despre care susține că nu a fost contestată de recurentă sub acest aspect.

În ceea ce privește anularea pentru necompetență a măsurii dispuse cu privire la contestația privind o dispoziție de măsuri referitoare la pierderea fiscală, apreciază că instanța de fond în mod corect a avut în vedere pronunțarea unei decizii în condiții de necompetență a entităților indicate de către organul fiscal.

Pentru argumentele expuse, solicită respingerea recursului, cu cheltuieli de judecată pe cale separată.

Înalta Curte, cu aplicarea art.150 din Codul de procedură civilă, declară dezbaterile publice închise și reține cauza în pronunțare.

## ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

### **Circumstanțele cauzei**

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios administrativ și fiscal, sub dosar nr. .X.2012, **reclamanta Sc .X. S.R.L. (în prezent S.C. .X. SRL)** a solicitat, în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională De Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, anularea în parte a Deciziei nr.154/29.03.2012 privind soluționarea contestației administrative formulate, doar în ceea ce privește punctul 1 din decizie prin care a fost respinsă contestația administrativă pentru suma de .X. lei, reprezentând .X. lei impozit pe profit (afereț veniturilor din diferențe de curs valutar rezultate din reevaluarea dobânzilor la împrumuturi obținute de la alte entități decât instituții de credit) și .X. lei obligații accesorii aferente impozitului pe profit anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-MC .X..12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Agenția

Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală, anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X..12.2011 întocmit de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală, anularea în tot a dispoziției nr. .X./05.12.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală întocmită de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, anularea în tot a Deciziei nr..X./2012 privind soluționarea contestației administrative formulate împotriva Dispoziției nr. .X./05.12.2011, exonerarea societății de plata sumei de .X. lei reprezentând .X. lei impozit pe profit și .X. lei obligații accesorii aferente impozitului pe profit, obligarea părților la plata sumei de .X. lei reprezentând dobânzi de întârziere aferente sumei de .X. lei, calculate de la data de 20.04.2011(data achitării obligațiilor fiscale de către societate) până la data de 9.07.2012 (data depunerii cererii de chemare în judecată), urmând ca părțile să fie obligate la plata acestora până la data restituirii efective a sumelor stabilite prin Decizia de impunere și reținute de părâte precum și obligarea părților la plata cheltuielilor de judecată ocazionate cu prezentul litogiu.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că este o societate comercială cu personalitate juridică română, ce are ca obiect principal de activitate difuzarea programelor de televiziune, cod CAEN 6020. Societatea s-a înființat în anul 1992, sub denumirea S.C. .X. .X. S.R.L. În anul 2006, S.C. .X. .X. S.R.L. a fuzionat prin absorbție cu S.C. .X. S.A., în urma acestei operațiuni S.C. .X. S.A. fiind dizolvată fără lichidare și ulterior, în același an, înregistrată modificarea denumirii societății din S.C. .X. .X. S.R.L. în .X. S.R.L.

Prin Decizia de impunere nr..X. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, DGAMC a stabilit în sarcina societății impozite și taxe suplimentare în sumă totală de .X. RON, la care au fost calculate majorări și penalități de întârziere în sumă de .X. RON. Astfel, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit în luna martie 2011 în sarcina societății creanțe suplimentare către bugetul statului în sumă totală de .X. RON.

Împotriva Deciziei de impunere nr..X., Dispoziției de măsuri nr..X. și Raportului de inspecție fiscală nr..X., societatea a formulat contestație administrativă, fiind astfel emisă de către Direcția Generală de

Soluționare a Contestațiilor Administrative din cadrul ANAF Decizia nr.276/11.07.2011, prin care s-a dispus după cum urmează: respingerea ca neîntemeiată a contestației administrative pentru suma de .X. lei reprezentând (i) .X. lei - impozit pe profit, (ii) .X. lei - TVA și (iii) .X. lei - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente TVA; admiterea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit; desființarea Deciziei de impunere nr..X. pentru suma de .X. lei reprezentând: (i) .X. lei - impozit pe profit, (ii) .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, (iii) .X. lei TVA și (iv) .X. lei - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza, pe aceeași perioadă și pentru aceleași debite și accesorii, în funcție de cele reținute în cuprinsul deciziei; constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind contestația formulată de reclamantă împotriva măsurilor dispuse la pct. 4, 5, 6 și 7 din Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. .X./22.03.2011 și transmiterea acesteia spre competență soluționare Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală, organ emitent al dispoziției.

Prin Decizia nr.154/2012, organul de soluționare a contestației administrative a menținut obligațiile fiscale stabilite de organul de control care a efectuat reverificarea achiesând la constatările acestora, concluzionând faptul că „suma de .X. lei reprezintă venit neimpozabil la stabilirea impozitului pe profit aferent anului 2006 și în temeiul art. 19 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit impozit pe profit suplimentar”.

Cu privire la nelegalitatea Deciziei nr. 154/2012 sub aspectul respingerii contestației pentru suma de .X. lei, reclamanta a arătat că a avut în vedere la determinarea impozitului pe profit pe anul 2006 art. 20 lit. d Cod Fiscal, varianta în vigoare până la 31.12.2006, text de lege devenit după 01.01.2007 art. 20 lit. c Cod Fiscal, cu același conținut.

În opinia reclamantei, pârâtele în mod eronat și nelegal au inclus în categoria veniturilor impozabile, veniturile în sumă de .X. lei cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de .X. lei, precum și obligațiile accesorii aferente, având în vedere principiul contabil de înregistrare

prevăzut de legea contabilității privind „venit neimpozabil concomitent cu cheltuială nedeductibilă”.

Organul de soluționare a contestației administrative, după ce a făcut trimitere la o serie de texte de lege, respectiv art.20.alin.1 lit.d și art.23 alin.5 din Codul fiscal, precum și pct.20, pct.59 din HG nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, ajunge la concluzia potrivit căreia veniturile neimpozabile "reprezintă o recuperare a cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere la momentul efectuării lor, or, în anul 2005, societatea a înregistrat cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor de la alte entități decât instituțiile de credit ca fiind nedeductibile fiscal în temeiul art.23 alin.5 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuieli care nu se mai iau în calcul în perioadele următoare."

Arată în continuare că, în interpretarea principiului fundamental conținut de legea contabilității rezultă faptul că unui venit neimpozabil îi corespunde o cheltuială nedeductibilă, iar în condițiile în care societatea a înregistrat în anul 2005 cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor de la alte entități decât instituțiile de credit ca și cheltuială nedeductibilă, din reevaluarea acestora, eventuala diferență favorabilă de curs valutar nu poate fi calificată decât ca un venit neimpozabil. Raționamentul contrar al organelor fiscale nu se înscrie în principiul de înregistrare fiscală, care, deși aparent a fost avut în vedere de către pârâte, totuși au reținut aplicarea dispozițiilor art.19 alin.1 din Codul fiscal, constatând că de fapt este venit impozabil.

Trimiterile organelor fiscale la prevederile pct.59 alin.1 lit.a din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene nu pot fi reținute, întrucât ele reglementează cadrul general al înregistrării diferențelor de curs valutar, deci situația clasică a acestora.

Reclamanta mai susține că din dispozițiile art. 20 lit. d Cod fiscal nu rezultă că legiuitorul a avut în vedere la stabilirea venitului neimpozabil doar cheltuielile luate în calcul în perioadele următoare, ci situația tuturor veniturilor din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere.

Reclamanta apreciază că sunt neîntemeiate constatările organelor fiscale care au condus la stabilirea în sarcina sa a obligațiilor fiscale în

sumă de .X. lei, cu titlu de impozit pe profit suplimentar aferent anului 2006, având în vedere următoarele:

În anul 2005, societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor de la alte entități decât instituțiile de credit autorizate în sumă totală de .X. lei, din care a fost considerată ca fiind nedeductibilă definitiv la calculul impozitului pe profit suma de .X. lei.

Din total cheltuieli nedeductibile cu dobânzi și diferențe de curs valutar, suma de .X. lei (USD .X.) este o cheltuială înregistrată în anul fiscal 2005 și considerată nedeductibilă prin luarea în considerare a prevederilor art. 19 din Codul fiscal, întrucât aceasta este aferentă unei perioade fiscale anterioare (mai 2003 - decembrie 2004). Diferența de cheltuială în sumă de .X. lei a fost de asemenea considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2005, respectând prevederile art. 23 din Codul fiscal. În anul 2006, la reevaluarea dobânzii aferente perioadei 2003 - 2004 (USD .X.), a fost înregistrat un venit din diferențe de curs în valoare de .X. lei. Având în vedere faptul că în perioada fiscală 2005 această cheltuială a fost considerată nedeductibilă din punct de vedere fiscal pentru anul 2006 societatea a aplicat prevederile art. 20 lit. d din Codul fiscal și astfel a considerat neimpozabil acest venit, ținând cont de principiul înregistrării contabile mai sus menționat. Diferența de venit neimpozabil (în sumă de .X. lei) până la nivelul de .X. lei reprezintă venit din diferențe de curs valutar cu reevaluarea cheltuielilor cu dobânda considerată nedeductibilă conform art. 23 din Codul fiscal în perioada fiscală 2005. Aplicând același principiu fiscal enunțat la art. 20 lit. d) din Codul fiscal, societatea a considerat și această sumă ca venit neimpozabil aferent anului 2006, unui venit neimpozabil îi corespunde o cheltuială nedeductibilă - principiul înregistrării contabile.

Referitor la obligațiile accesorii, reclamanta a susținut că în perioada supusă verificării a efectuat numeroase plăți în contul impozitului pe profit, care erau de natură să acopere debitele instituite ulterior în sarcina sa. Mai mult, mare parte au fost operate eronat în conținutul Fișei sintetice pe plătitor, fiind instituite în sarcina societății, ulterior șterse și repuse de organele de inspecție fiscală, generând o serie de majorări de întârziere nedatorate în fapt.

Reclamanta apreciază că stabilirea obligațiilor accesorii de plată, ca și a debitelor principale s-a făcut cu nerespectarea dispozițiilor art. 7 alin. 2 Cod procedură fiscală, făcând referire și la dispozițiile art. 94 alin. 2 Cod procedură fiscală.

Referitor la decizia nr. 154/2012 și Decizia nr. 50521/2012, reclamanta precizează că în cadrul procedurii administrative, plângerea prealabilă formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./22.03.2011 a fost soluționată prin două decizii, respectiv, prin Decizia nr. .X./09.01.2012 emisă de ANAF – DGAMC și Decizia nr. 154/29.03.2012 emisă de ANAF – DGSC, prin aceasta din urmă fiind soluționată și plângerea prealabilă a societății în ceea ce privește decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală.

Prin Decizia nr. 48462/2011 a fost desființată Dispoziția de măsuri nr. .X./22.03.2011, respectiv măsurile nr.4, 5, 6 și 7. Prin Decizia nr.276/11.07.2011 a fost desființată Decizia de impunere nr..X..03.2011 pentru suma de .X. lei reprezentând (i) .X. lei (.X. lei impozit pe profit aferent cheltuielilor pentru realizarea emisiunii Nimeni nu-i perfect și .X. impozit pe profit aferent veniturilor din diferențe de curs valutar), (ii) .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, (iii) .X. lei TVA și (iv) .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA. Cu ocazia reverificării a fost analizată suma de .X. lei (.X. lei impozit pe profit aferent cheltuielilor pentru realizarea emisiunii Nimeni nu-i perfect și .X. impozit pe profit aferent veniturilor din diferențe de curs valutar).

Din succesiunea actelor administrative expuse rezultă faptul că, în cadrul reverificării, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a efectua reverificarea impozitului pe profit (i) exclusiv aferent cheltuielilor cu emisiunea Nimeni nu-i perfect și (ii) veniturilor aferente diferențelor de curs valutar.

Cum, prin Raportul de inspecție fiscală ce face obiectul prezentei cauze a fost admisă contestația administrativă cu privire la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu emisiunea Nimeni nu-i perfect și a fost menținut impozitul pe profit aferent veniturilor din diferențe de curs valutar, organele de reverificare nu aveau nicio bază legală să dispună o măsură în legătură cu cheltuielile aferente emisiunii Trăsniți în Nato.

În fine, mai precizează reclamanta, deși în cadrul contestației administrative formulată de reclamantă împotriva actelor ce fac obiectul prezentei acțiuni, a arătat că nu este de acord cu măsura privind depunerea unei declarații rectificative cu privire la corectarea pierderii fiscale ca urmare a nerecunoașterii caracterului deductibil al cheltuielilor cu decorurile emisiunii „Trăsniți în Nato” întrucât acestea fac obiectul deja al unei acțiuni în instanță, prin Decizia nr. 154/2012 ca și prin Decizia nr. .X./2012, acest aspect se ignoră.

În drept, au fost invocate dispozițiile, art. 1, art. 8, art. 10, art. 11 și art. 18 din Legea nr. 554/2004.

#### **Apărățile formulate în cauză**

Pârâtele nu au formulat întâmpinare în cauză.

#### **Hotărârile pronunțate în cauză**

Prin *Sentința civilă nr. .X./09.07.2013*, Curtea de Apel .X., a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta SC .X. SRL, în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, a anulat Decizia nr. .X./2012 emisă de ANAF – DGAMC, a respins în rest acțiunea ca neîntemeiată, a admis în parte cererea reclamantei de acordare a cheltuielilor de judecată și a obligat pârâta ANAF – DGAMC la plata sumei de X lei cheltuieli de judecată către reclamantă.

Prin **Decizia civilă nr. .X./18.06.2014**, **Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal**, a admis recursurile declarate de recurentele .X. S.RL. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr..X./09.07.2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, a casat sentința atacată și a trimis cauza spre rejudecare aceleiași instanțe, reținând în esență, că motivarea hotărârii judecătorești înseamnă, în sensul strict al termenului precizarea în scris a raționamentului care îl determină pe judecător să admită sau să respingă cererea de chemare în judecată. Respectarea acestei cerințe, a motivării actului jurisdicțional aflat în calea extraordinară de atac a recursului, s-a analizat în raport de motivele prezentate în acțiunea dedusă judecătii și de argumentele aduse în apărare de partea adversă.

În speța de față, instanța de control judiciar, a constatat că hotărârea recurată nu îndeplinește cerințele impuse de art.261 alin.5 Cod



procedură civilă, întrucât prima instanță nu a procedat la o analiză efectivă a susținerilor și apărărilor invocate de părți sau verificare corectă a actelor și lucrărilor dosarului.

*Cauza a fost înregistrat pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios administrativ și fiscal sub nr. .X.2012\* la data de 23.10.2015, fiind repartizat aleatoriu Completului C33F, după admiterea cererii de abținere formulate de președintele completului C1F inițial investit, respectiv, ca urmare a constatării incompatibilității în ce privește rejudecarea cauzei.*

**Prin sentința nr. .X. din 23 iunie 2015, Curtea de Apel .X.- Secția a-VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal**, a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. SRL (fosta SC .X. S.R.L.), în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a anulat în parte decizia nr. 154/29.03.2012 și în parte decizia de impunere nr. F-MC .X..12.2011, în sensul că suma datorată de reclamantă cu titlu de obligații fiscale accesorii aferente perioadei 01.01.2006 – 25.07.2008 calculate pentru baza impozabilă stabilită suplimentar de .X. lei este în cuantum de .X. lei.

Totodată, a menținut în rest actele administrativ – fiscale contestate, a anulat Decizia nr. .X./2012 emisă de ANAF – DGAMC și a obligat pârâta ANAF la plata către reclamantă a sumei de .X. lei cheltuieli de judecată.

De asemenea, a respins respins în rest acțiunea ca nefondată și a stabilit onorariul definitiv în beneficiul dnei. expert .X. la nivelul sumei de X lei și a obligat partea reclamantă să achite suplimentar în beneficiului dnei. expert .X. suma de X lei în vederea întregirii onorariului definitiv.

Pentru a se pronunța astfel instanța a reținut următoarele:

*În ceea ce privește contestarea sumei de .X. lei stabilită suplimentar în sarcina sa de plată cu titlu de impozit pe profit, instanța a reținut că este nefondată, sens în care a respins-o ca atare.*

S-a reținut de instanța de fond, din analiza coroborată a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, că perioada verificată de partea pârâtă sub aspectul stabilirii unei sume suplimentare de plată cu titlu de impozit pe profit în sarcina reclamantei este anul 2006.

Din raportul de expertiză contabilă, astfel cum a fost efectuat și completat de expertul .X., în primul ciclu procesual, neinvalidat prin anulare nici de prima instanță și nici de instanța de recurs, se constată că venitul în cuantum de .X. lei determinat de organele fiscale este alcătuit din suma de .X. lei reprezentând reevaluarea dobânzii aferente perioadei 2003 – 2004 (.X. USD), sumă care a fost înregistrată ca venit din diferențe de curs în perioada fiscală 2006, și din suma de .X. lei reprezentând reevaluarea dobânzii aferente perioadei 2005 (.X. USD), sumă care a fost înregistrată ca venit din diferențe de curs în perioada fiscală 2006.

Așadar, în mod corect a stabilit organul de inspecție fiscală un impozit pe profit suplimentar în sarcina de plată a reclamantei în sumă de .X. lei.

Instanța a mai reținut că raportat la pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aferent art. 19 din Codul fiscal, legiuitorul însuși, prin aceste norme, a identificat ca fiind elemente similare veniturilor diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută; în consecință, acestea se vor include în calculul necesar determinării impozitului pe profit corespunzător poziției *veniturilor*, iar **nu veniturilor neimpozabile**, din moment ce legiuitorul nu operează nicio distincție în reglementare în ceea ce privește diferențele favorabile de curs valutar.

Instanța a susținut că profitul impozabil se determină prin diferență între veniturile impozabile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, cu mențiunea că diferențele favorabile de curs valutar rezultate din reevaluarea datoriilor în valută la data încheierii exercițiului financiar se evidențiază, din punct de vedere contabil, la venituri financiare, fiind menționate expres în categoria *elemente similare veniturilor* de legiuitorul normelor metodologice de punere în aplicare a Codului fiscal.

În aceste condiții, s-a apreciat că **nu** sunt incidente în cazul părții reclamante dispozițiile art. 20 alin. 1 lit. d) din Legea nr. 571/2003, în sensul că suma de .X. lei nu constituia venit neimpozabile la calculul profitului impozabil aferent anului 2006.

În același sens a concluzionat și expertul – consultant fiscal .X. desemnat în scopul efectuării completării la raportul de expertiză în

cursul procedurii de rejudecare a cauzei, acesta arătând că «Reevaluarea s-a realizat la 31.12.2006 asupra datoriilor în valută ale societății, conform reglementărilor contabile, și nu au legătură cu deductibilitatea cheltuielilor la data constituirii acestora. Veniturile financiare în sumă de .X. lei au rezultat ca urmare a scăderii cursului valutar la 31.12.2006, față de 31.12.2005 în condițiile existenței unei datorii de plată în valută a reclamantei.», respectiv că «veniturile în sumă de .X. lei stabilite de organele fiscale ca fiind impozabile este corect, suma reprezentând veniturile exercițiului financiar al anului 2006, conform art. 19 din Codul fiscal, și sunt rezultatul reevaluării unei datorii în valută, indiferent dacă în anul constituirii au fost deductibile sau nedeductibile.».

În fine, mai precizează instanța că, având în vedere și dispozițiile art. 20 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, veniturile din diferențele favorabile de curs valutar rezultate ca urmare a reevaluării, la sfârșitul anului 2006, a dobânzilor la împrumuturile în valută de la alte entități decât instituțiile de credit **nu** reprezintă o recuperare a cheltuielilor pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere la momentul efectuării acestora, nefiind incidente dispozițiile art. 20 alin. 1 lit. d) din Legea nr. 571/2003, întrucât veniturile neimpozabile sunt cele prin care se recuperează cheltuielile pentru care nu s-a acordat deducere la momentul efectuării lor, cum sunt veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile.

În aceste condiții, raportat și la încadrarea expresă făcută de legiuitor a diferențelor favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, ca fiind elemente similare veniturilor, neprezentând deci relevanță caracterul deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor inițiale, instanța a apreciat că decizia de impunere este legală sub aspectul sumei de .X. lei stabilită suplimentar cu titlu de impozit pe profit aferent anului 2006.

**În ceea ce privește contestarea sumei de .X. lei stabilită suplimentar în sarcina sa de plată cu titlu de accesorii fiscale, instanța a reținut că este fondată.**

Prin raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză s-a determinat un quantum de .X. lei al accesoriilor fiscale corespunzătoare perioadei

01.01.2006 – 25.07.2008, determinate în raport de creanța fiscală principală de .X. lei.

Potrivit art. 43 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, „*Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente: (...) d) obiectul actului administrativ fiscal; e) motivele de fapt; f) temeiul de drept; (...)*”.

Față de mențiunile exprese proprii actului administrativ fiscal, stabilite prin art. 43 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003, raportat la cel litigios reprezentat de decizia de impunere nr. F-MC .X.12.2011, instanța a reținut că motivele de fapt indicate de organul fiscal sunt în sensul determinării accesoriilor fiscale pentru o bază de impunere suplimentară de .X. lei și pentru o perioadă cuprinsă între 01.01.2006 – 25.07.2008. Față de aceste aspecte indicate de ANAF în motivarea propriului act emis, Curtea reține că dreptul său la accesorii fiscale este limitat la suma de .X. lei.

**Referitor la cererea reclamantei privind contestarea deciziei nr. .X./2012 a ANAF – DGAMC, instanța a reținut că este fondată.**

Prin decizia menționată, ANAF – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a respins ca neîntemeiată contestația formulată de partea reclamantă împotriva dispoziției de măsuri nr. .X./05.12.2011 prin care s-a stabilit o pierdere fiscală pentru anul 2009 în sumă de .X. lei emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Susține instanța că, în condițiile în care, prin dispoziția de măsuri contestată de reclamantă se stabilește în sarcina acesteia o măsură ce se referă la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu decorurile pentru emisiunea „*Trăsniți în Nato*” și cu suma de .X. lei cheltuieli cu provizioanele, competența de soluționare a contestației revine ANAF – DGSC, conform art. 209 alin. 1 lit. c) din O.G. 92/2003 și nu organului emitent al dispoziției, astfel că Decizia nr. .X./2012 emisă de ANAF – DGAMC este lovită de nulitate, fiind emisă de un organ necompetent.

Sub acest aspect, instanța a că aceasta nu conține vreo dezlegare certă a problemelor de drept referitoare la competența de soluționare a contestației formulate împotriva dispoziției de măsuri, în sensul că ea ar reveni DGAMC sau DGSC prin prisma naturii și a conținutului acelu act administrativ fiscal, astfel că nu este de natură a fi obligatorie sub acest aspect în condițiilor art. 315 C.pr.civ.(1865).

Referitor la învestirea instanței de fond cu cererea de chemare în judecată, instanța a constatat că față de modul de formulare a cererii, instanța a apreciat că au fost formulate în principal critici de anulabilitate pentru necompetență referitor atât la decizia ANAF – DGSC de soluționare a respectivei contestației, cât și la cea a ANAF – DGAMC, în subsidiar partea reclamantă apreciind că revine competența ANAF – DGAMC.

În ceea ce Cererea reclamantei este nefondată în ceea ce privește contestarea deciziei nr. 154/2012 a ANAF – DGSC relativ la soluționarea contestației privind dispoziția de măsuri.

Astfel, după cum s-a arătat mai sus, competența revine în cond. art. 209 alin. 1 lit. c) DGSC din cadrul ANAF, iar nu emitentului actului administrativ litigios, astfel că acest motiv de anulare nu este întemeiat.

Totodată, în mod corect a dispus ANAF – DGSC respingerea contestației formulate sub aspectul litigios în discuție, deoarece motivul invocat de petentă – agentul economic nu poate proceda la îndeplinirea măsurii dispuse întrucât a contestat măsura la instanța judecătorească – nu este de natură a afecta validitatea dispoziției de măsuri, din moment ce nu rezultă că respectiva contestare invocată de reclamantă ar fi avut ca și consecință suspendarea executării sau anularea vreunui act administrativ fiscal aflat la baza emiterii dispoziției de măsuri nr. .X./05.12.2011.

În cererea de chemare în judecată reclamanta a formulat critici cu privire la această dispoziție de măsuri susținând că din Decizia nr. 276/2011 nu rezultă că organele de inspecție fiscală aveau obligația reverificării impozitului pe profit aferent cheltuielilor cu emisiunea „*Trăsniți în Nato*” și, prin urmare, nu poate fi reținută ca legală nicio măsură stabilită cu ocazia reverificării în legătură cu acest tip de impozit; astfel, măsura dispusă în legătură cu nerecunoașterea caracterului deductibil al cheltuielilor în sumă de .X. lei aferentă deconturilor pentru emisiunea „*Trăsniți în Nato*” ar fi nelegală.

Instanța a mai constatat că aceste critici **nu** au fost menționate în cadrul contestației administrative, pentru a fi supuse analizei organului de soluționare a contestației, singurul argument al reclamantei fiind, așa cum s-a arătat, acela că nu este de acord cu măsura care face obiectul unei acțiuni în instanță, fără să arate, în concret, alte motive de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația.

Așadar, este supus cenzurii instanței actul administrativ emis de organul fiscal în soluționarea contestației administrative, iar pentru examinarea legalității actului administrativ fiscal sunt avute în vedere de instanță și considerentele prin care organul de soluționare a contestației a răspuns criticilor pe care contribuabilul le-a menționat în contestația administrativă formulată împotriva actului administrativ fiscal.

În condițiile în care motivul suplimentar de nelegalitate a dispoziției de măsuri invocat în prezenta acțiune **nu** a fost consemnat în cadrul contestației administrativ - fiscale și nu a fost analizate de ANAF – DGSC, nu este admisibilă investirea directă, *omisso medio*, a instanței de apel cu această critică, ci analiza intervine în măsura în care au fost supuse analizei organului de soluționare a contestației, având în vedere că actul ce formează obiectul acțiunii în contencios administrativ este actul administrativ – fiscal de soluționare a contestației.

#### **Calea de atac exercitată**

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a promovat recurs împotriva Sentinței civile nr..X. din 23 iunie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, întemeiat în drept pe dispozițiile art.304 pct.9 și art.304<sup>1</sup> Cod procedură civilă.

În motivarea acesteia s-a arătat că în mod greșit, instanța de fond a reținut că, suma datorată de reclamanta cu titlu de obligații fiscale accesorii aferente perioadei 01.01.2006-25.07.2008 calculate pentru baza impozabila stabilita suplimentar de .X. lei este în quantum de .X. lei.

Prin Decizia de impunere nr.F-MC X/ 05.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală au fost stabilite majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

Prin Decizia de impunere nr..X..03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-a stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X..03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală societatea a contestat impozit pe profit în sumă de .X. lei (diferența de impozit pe profit în sumă de .X. lei nefiind contestată), și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Prin Decizia nr.276/11.07.2011 și Decizia nr.276 Bis/06.01.2012 emise în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de

impunere nr..X..03.2011 privind! obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, s-a admis contestația pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și s-a desființat decizia de impunere contestată pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, în ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei prin Decizia nr.276/11.07.2011 s-a desființat decizia de impunere contestată.

Urmare a reverificării efectuate la data de 05.12.2011 s-a emis Decizia de impunere nr.F-MC .X..12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin care s-a stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei (quantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr..X..03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală fiind recalculat ca urmare a admiterii parțiale a contestației pentru impozitul pe profit stabilit inițial și ca urmare a reverificării).

De asemenea, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei pentru care s-a admis contestația conform Deciziei nr.276 Bis/06.01.2012, organele de inspecție fiscală au calculat accesoriile aferente în sumă de X lei, accesorii care urmează debitul.

În speță sunt incidente prevederile art.119 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora pentru neachitarea la termenul de scadenta de către debitor a obligațiilor de plata se datorează după acest termen majorări de întârziere, acestea calculându-se conform art.120 alin.1 din C.pr.fiscală, pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Ca urmare, accesoriile în sumă de .X. lei (.X. lei - X lei) lei sunt aferente atât impozitului pe profit pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată (.X. lei + .X. lei ) cât și impozitului pe profit necontestat (.X. lei).

Având în vedere că a fost respinsă contestația pentru impozitul pe profit, precum și faptul că societatea nu a contestat, parțial, impozitul pe profit ce constituie bază de calcul pentru accesorii și care este datorat bugetului de stat, având în vedere principiul de drept conform căruia "accesoriul urmează principalul" apreciem că suma stabilită în sarcina

reclamantei a fost calculata în mod corect și nu cum, în mod greșit, a reținut instanța de fond.

2. De asemenea, în mod greșit, instanța de fond a anulat Decizia nr..X./2012, emisa de ANAF-DGAMC, reținând la pagina 16 paragraful 3 din sentința recurata ca, "Decizia nr..X./2012, emisa de ANAF-DGAMC este lovita de nulitate, fiind emisa de un organ incompetent".

Mai mult decât atât, retine instanța de fond la paragraful 5 al aceleiași pagini ca, "în subsidiar partea reclamanta apreciind ca revine competența ANAF-DGAMC", și cu toate acestea constata nulitatea deciziei întrucât ar fi emis de un organ incompetent.

Astfel, având în vedere cele menționate, apreciază că, instanța de fond nu a înțeles cererea cu care a fost investita, întrucât, așa cum a și reținut, reclamanta nu a contestat faptul ca ANAF-DGAMC nu ar fi avut competența de a soluționa contestația ci așa cum rezultă din acțiune, societatea a solicitat anularea acestei măsuri până la emiterea de către instanța de judecată a unei soluții definitive și dispunerea acesteia ulterior pronunțării de către instanța de judecată.

Conform prevederilor art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală :"(1.) împotriva titlului de creanță, precum și împotriva ' altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii. (...)

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat".

Potrivit dispozițiilor art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală: "(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:



c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum."

De asemenea, pct.1 din anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2003 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prevede ca : "Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite".

Totodată pct.5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează: "5.3. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc."

Referitor la măsura de diminuare a pierderii pe anul 2009 cu suma de .X. lei, rugăm instanța suprema să constate că, reclamanta nu aduce argumente de fond, ci doar solicită anularea dispoziției de măsuri până la emiterea unei soluții definitive și irevocabile de către instanța judecătorească.

Totodată, dispozițiile art.41, art.43 și art.45 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează situațiile în care un act administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat între acestea neregăsindu-se și anularea unui act administrativ fiscal emis pe motiv că agentul economic nu poate proceda la îndeplinirea măsurii dispuse întrucât a contestat măsura la instanța judecătorească.

In ceea ce privește obligarea la plata sumei de .X. lei, reprezentând cheltuieli de judecata, in mod greșit, instanța de fond a obligat instituția

noastră la plata cheltuielilor de judecata, ANAF nefiind în culpa în această cauză.

Agencia Națională de Administrare Fiscală nu a dat dovadă nici de rea credință și nici de un comportament neglijent, care să determine instanța să oblige instituția noastră la plata cheltuielilor de judecata.

Astfel, fundamentul juridic al acordării cheltuielilor de judecata este reprezentat de culpa procesuală a părții "care cade în pretenții". Culpă procesuală este cea care trebuie să fundamenteze fiecare sumă la care va fi obligată partea care a căzut în pretenții, cu titlu de cheltuieli de judecată.

Instanța de fond nu a avut în vedere faptul că nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.274 alin.1 Cod proc.civilă.

Conform acestor prevederi, partea care a pierdut procesul poate fi obligată să suporte cheltuielile ocazionate de proces, însă prin aceasta trebuie ca partea care a pierdut procesul să se afle în culpa procesuală sau, prin atitudinea sa în cursul derulării procesului, să fie determinat aceste cheltuieli.

## **II.Considerentele Înaltei Curți asupra recursului**

### *1.Argumentele de fapt și de drept relevante*

În ceea ce privește obligațiile fiscale aferente perioadei 1.01.2006 – 25.07.2008 calculate pentru baza impozabilă stabilită suplimentar de .X. lei acordate de către instanța de fond în cuantum de .X. lei și nu de .X. lei cum s-a precizat în Decizia de impunere nr.F-MC X/5.12.2011, în recurs se precizase faptul că acestea sunt aferente atât impozitului pe profit pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată (.X. lei + .X. lei ) cât și impozitului pe profit necontestat (.X. lei).

Având în vedere că a fost respinsă contestația pentru impozitul pe profit, precum și faptul că societatea nu a contestat, parțial, impozitul pe profit ce constituie bază de calcul pentru accesorii și care este datorat bugetului de stat, având în vedere principiul de drept conform căruia "accesoriul urmează principalul" s-a apreciat că suma stabilită în sarcina reclamantei a fost calculată în mod corect și nu cum, în mod greșit, a reținut instanța de fond.

În realitate urmărind succesiunea deciziilor contestate, rezultă contestarea Deciziei nr.154/29.03.2012, în ceea ce privește pct.1 din aceasta, prin care a fost respinsă contestația pentru suma de .X. lei reprezentând .X. lei impozit pe profit, și .X. lei obligații accesorii

impozitului pe profit, întrucât în raport de Decizia nr.276/11.07.2011, aceasta a desființat în totalitate Decizia de impunere nr..X. pentru suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere impozit pe profit și parțial, în limita a .X. lei , impozitul pe profit.

A pretinde însă acum, cum susține recurenta, că accesoriile în sumă de .X. lei sunt aferente nu doar sumei de .X. lei, ci și sumei de .X. lei pentru care s-ar fi respins contestația, în total .X. lei și nu cât afirmă că ar fi reprezentat totalul contestat .X. lei reprezintă o eroare. Este evident că recursul reia cele reținute în Decizia nr.154/29.03.2012 fără o analiză și o probare (f.36 dos.fond) a susținerilor, deși sarcina probei revenea părții care l-a promovat.

Calculul accesoriilor este dezvoltat în raportul de expertiză efectuat în cauză (f.58) recurenta necontestând modalitatea de calcul, foarte facilă de altfel.

În ipoteza în care situația ar fi fost astfel cum a fost prezentată de recurentă, aceasta nu ar fi trebuit să desființeze prin Decizia nr.276/11.07.2011 în totalitate suma stabilită pentru accesorii, ci trebuia să o mențină atât pentru suma necontestată – .X. lei cât și diferența pentru care nu s-a admis contestația.

2.Cât privește anularea Deciziei nr..X./2012 emisă de ANAF-DGAMC, aprecierea recurentei precum că în mod greșit prima instanță a constatat nulitatea acesteia întrucât a fost emisă de un organ incompetent, nu este întemeiată.

Înalta Curte apreciază că în mod corect instanța de fond a stabilit o măsură ce se referă la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu decorurile pentru emisiunea „Trăsniți în Nato” și cu suma de .X. lei cheltuieli cu provizioanele, competența de soluționare a contestației revine ANAF – DGSC, conform art. 209 alin. 1 lit. c) din O.G. 92/2003 și nu organului emitent al dispoziției, astfel că Decizia nr. .X./2012 emisă de ANAF – DGAMC este lovită de nulitate, fiind emisă de un organ incompetent.

De altfel, din chiar motivele de recurs nu rezultă că recurenta contestă competența în acest caz a ANAF-DGSC, nefiind admisibil de altfel ca emitentul (DGAMC) să-și verifice propria măsură emisă, ci se pretinde că nu s-ar fi argumentat cererea de anulare pe fond.

Ori, precum s-a arătat, nulitatea Deciziei s-a statuat în raport de competența funcțională și nu de fondul celor reținute în aceasta.

3.Cât privește cheltuielile de judecată în cuantum de .X. lei, acestea nu apar disproporționate în raport de aceea că doar pentru primul ciclu în fața instanței de fond s-au acordat cheltuieli de X lei, suma fiind suplimentată doar cu onorariul expertului care a realizat lucrarea în acest nou ciclu procesual.

*2.Temeiul de drept al soluției adoptate în recurs*

Cum în raport de motivele analizate, acestea nu se încadrează în prevederile art.304 pct.9 și art.304<sup>1</sup> Cod procedură civilă Înalta Curte urmează a respinge recursul în conformitate cu dispozițiile art.312 alin.1 Cod procedură civilă.

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

Respinge recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr..X. din 23 iunie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 9 martie 2016

XXXXX