

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

Decizia nr.5230

Dosar nr.671/2005

**Ședința publică de la 1 noiembrie 2005**

Președinte: Liviu Giurgiu	- Judecător
Voica Bărbulescu	- Judecător
Măria Anghelescu	- Judecător
Aurel Segărceanu	- Magistrat asistent
Aurelia Blezius	- Procuror

---

S-au luat în examinare recursurile declarate de pârâții Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili împotriva sentinței civile nr.3023 din 24 noiembrie 2004 a Curții de Apel București - secția contencios administrativ.

La apelul nominal s-au prezentat: recurenții-pârâți Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin consilierul juridic Vlăsceanu Liliana și Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilierul juridic Eliza Mihăilescu, lipsă fiind intimata- reclamantă S.C H

Procedura completă.

S-a prezentat referatul cauzei, după care Curtea, constatând pricina în stare de judecată, a acordat cuvântul cu privire la recurs.

Reprezentanții recurenților -pârâți, având cuvântul pe rând, au solicitat admiterea recursurilor, casarea hotărârii atacate și, pe fond, respingerea, ca neîntemeiată a acțiunii formulate de reclamantă, făcând trimitere la motivele prezentate și dezvoltate în scris.

Procurorul a pus concluzii în sensul respingerii, ca nefondate a celor două recursuri și de menținere a sentinței criticate, ca fiind temeinică și legală.

După strigarea pricinii și rămânerea în pronunțare, s-a prezentat apărătorul intimatei-reclamante care a depus la dosar Note scrise.

## CURTEA

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea formulată la data de 29 aprilie 2004 reclamanta S.C. H a solicitat anularea parțială a procesului verbal nr.566062 din 18 august 2003 încheiat de pârâta Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și a deciziei nr.92 din 31 martie 2004 emisă de pârâtul Ministerul Finanțelor Publice, recunoașterea dreptului său la deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor aferente personalului străin până la incidența pierderii din exploatare, reprezentând comisionul plătit societății A și a cheltuielilor pentru deplasarea unor persoane care nu sunt salariate ale societății.

În motivarea acțiunii, reclamanta a susținut că este greșită concluzia organelor de control privind neadmiterea la deducere a cheltuielilor aferente personalului străin, care sunt cheltuieli aferente realizării de venituri impozabile, supuse prevederilor art.4 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, republicată, prin aplicarea principiului nediscriminării, înscris în convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Franța și Confederația Elvețiană. Reclamanta a arătat că, în aceleași condiții, are dreptul la deducerea cheltuielilor pentru comisionul plătit firmei cipriote de consultanță și pentru deplasarea în țară a personalului străin, deoarece a dovedit că și aceste cheltuieli sunt aferente realizării de venituri și plățile s-au efectuat în baza unor documente justificative întocmite în conformitate cu Legea contabilității nr.82/1991.

Prin sentința civilă nr.3023/2004 a Curții de Apel București -Secția de contencios administrativ acțiunea a fost admisă, s-a anulat pct.2 din decizia nr.92/2004 a Ministerului Finanțelor Publice, s-a anulat parțial Cap.VI „Impozitul pe profit” din procesul verbal nr.566062/2003 al Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili privind dreptul reclamantei la deducerea fiscală a cheltuielilor în sumă de 38.047.320.591 lei aferente veniturilor realizate în anul 2002 și primul trimestru al anului 2003 și pârâții au fost obligați la cheltuieli de judecată. Instanța a reținut că este deductibilă fiscal plătită de reclamantă în primul semestru al anului 2002, întrucât are aplicabilitate principiul nediscriminării

prevăzut în convențiile încheiate de România cu Franța și Confederația Elvețiană. Aceste cheltuieli au fost efectuate pentru punerea la dispoziție de personal de către societățile A Elveția și firma H din Franța (salarii, chirii). A mai constatat instanța că este deductibilă fiscal și suma reprezentând cheltuieli din trimestrul I al anului 2003 pentru deplasările profesionale în România ale salariaților nerezidenți, conform clauzelor stipulate în convențiile părților. Referitor la suma reprezentând comisionul de confidențialitate și de exclusivitate plătit în anul 2002 și în primul trimestru al anului 2003 firmei A din Cipru, curtea de apel a constatat că este deductibilă fiscal fiind aferentă realizării de venituri impozabile, întrucât a fost plătită pentru serviciile de prospectare, asistență și consultanță în scopul implementării unor noi magazine de distribuție în România.

împotriva acestei sentințe au declarat recursuri în termen pârâții.

în recursul formulat de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili s-a arătat, în esență, că suma reprezentând cheltuieli aferente contractelor încheiate cu firmele A și H pentru primul semestru al anului 2002, fiind egală cu pierderea din exploatare aferentă aceleiași perioade, nu este deductibilă fiscal în conformitate cu dispozițiile art.4 alin.6 lit.r) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 republicată și modificată. S-a precizat că aceste cheltuieli nu sunt plătite unor persoane fizice sau juridice române, ci unor persoane fizice pe care nu le-a angajat reclamanta, persoanele respective fiind salariați ai societății străine, căreia reclamanta îi plătește prestațiile conform contractului încheiat cu firma prestatoare.

S-a susținut că textul art.25 alin.1 din Convenția dintre România și Franța diferă de textul corelativ din Convenția încheiată cu Confederația Elvețiană și sunt aplicabile dispozițiile art.4 alin.6 lit.r) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994.

în ce privește aceasta suma, recurenta a arătat că până la data de 30 iunie 2002 erau aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr.70/1994 și ulterior prevederile Legii nr.414/2002, conform cărora cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile. Or, sumele achitate firmei Anchorhill pentru implementarea unor magazine de distribuție înainte de a fi exploatate în România, nu pot fi considerate aferente veniturilor impozabile.

în legătură cu suma reprezentând cheltuieli de deplasare aferente expatriaților, recurenta a susținut că nu sunt deductibile conform art.9 alin.7 lit.c) din Legea nr.414/2002, întrucât nu au fost acordate salariaților.

Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat, în esență, aceleași critici ca și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Cu privire la sumele în cauză, a precizat că reclamanta nu a devenit angajatorul persoanelor fizice străine pentru care a efectuat cheltuielile respective, acestea rămânând angajatele societăților străine și sunt aplicabile dispozițiilor art.4 alin.6 lit.r) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994.

În privința sumelor z Agenția Națională de Administrare Fiscală a apreciat că sunt aplicabile prevederile art.4 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 și respectiv ale art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002, intrată în vigoare la 1 iulie 2000.

Verificând cauza în funcție de motivarea recursurilor în lumina dispozițiilor art.304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, Curtea constată că sentința este legală și temeinică.

Excepția invocată de intimată privind tardivitatea declarării recursului de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, nu este fondată ( cerere fila 30 dosar recurs).

Recursul Agenției Naționale de Administrare Fiscală poartă data de înregistrare la Curtea de Apel București - 7 martie 2005. Recursul a fost însă declarat în termen, la data de 14 februarie 2005, față de data comunicării sentinței, 27 ianuarie 2005, astfel cum rezultă din dovezile aflate la fila 380 dosar fond și la filele 10-12 și 19 din dosarul de recurs. Se reține că s-a comis o eroare a poștei și cererea de recurs, deși expediată la data de 14 februarie 2005 cu recomandata R 3310/14 februarie 2005, către Curtea de Apel București, a ajuns efectiv la instanța de fond abia la data de 7 martie 2005.

Cum data reală a declarării recursului este cea atestată de sigiliul poștal, coroborat cu dovada confirmării de primire pe care este inscripționat același număr de recomandată ca și pe plic, se apreciază că recursul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este formulat în termenul legal de 15 zile libere prevăzut de art.301 Cod procedură civilă. Pe de altă parte și taxa judiciară de timbru a fost achitată de Agenția Națională de Administrare Fiscală la aceeași dată, 14 februarie 2005 (fila 11 dosar recurs). De precizat că ultima zi de recurs a fost 12 februarie 2005, însă fiind o zi de

sâmbătă, nelucrătoare, termenul s-a prelungit până în prima zi lucrătoare, luni, 14 februarie 2005.

în ce privește fondul pricinii, Curtea reține următoarele:

Referitor la suma reprezentând cheltuieli aferente personalului străin (salarii și chirii) până la incidența pierderii din exploatare, Curtea apreciază că reprezintă o cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit.

Potrivit prevederilor art.-12 alin.5 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, reglementările convențiilor de evitare a dublei impuneri prevalează față de prevederile ordonanței. Ca urmare, sunt aplicabile prevederile Convenției dintre Guvernul RSR și Guvernul Republicii Franceze, ratificată prin decretul nr.240/1974, în ce privește contractul încheiat de reclamantă cu societatea H și ale Convenției încheiată de România cu Federația Elvețiană, ratificată prin Legea nr.60/1994, referitor la contractul încheiat de reclamantă cu societatea A.

Instanța de fond a reținut în mod corect faptul că dispozițiile art.4 alin.6 lit.r) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind nededucerea sumelor facturate de persoane nerezidente în limita pierderii înregistrate într-un exercițiu financiar sunt aplicabile numai dacă nu există norme derogatorii în convențiile pentru evitarea dublei impuneri.

Nu poate fi primită susținerea recurentelor în sensul că articolele 25 alin. 1 din Decretul nr.240/1974 și respectiv 24 alin.3 din Legea nr.60/1994 sunt diferite și ca atare cheltuielile în discuție nu sunt deductibile fiscal.

Ambele texte din cele două Convenții au în vedere principiul nediscriminării urmărindu-se eliminarea discriminării ca urmare a restricționării deductibilității unor cheltuieli plătite unor nerezidenți. Reglementările acestor convenții prevalează celor cuprinse în Ordonanța Guvernului nr.70/1994 și drept urmare cheltuielile precizate sunt deductibile fiscal, fiind cheltuieli efectuate pentru serviciile facturate de persoane juridice nerezidente în aceleași condiții prevăzute de legislația română pentru sumele plătite rezidenților. Îndeplinirea acestor condiții a fost dovedită cu documentele justificative pentru plățile efectuate în baza contractelor scrise încheiate cu firmele A și H supuse impozitării în statele de rezidență (filele 67- 81 dosar fond).

Este neîntemeiată și susținerea recurentelor în sensul că nu pot fi deduse la calculul impozitului pe profit salariile și chiriile persoanelor fizice salariați ai celor două firme nerezidente,

deoarece persoanele respective nu au devenit salariații reclamantei-intimate.

Din actele dosarului rezultă că plățile au fost efectuate în baza contractelor de asistență tehnică încheiate de reclamantă cu firmele din Franța și Elveția, iar drepturile salariale ale personalului străin au fost impozitate în România, ca stat de sursă pentru veniturile realizate din activitatea desfășurată în cadrul societății comerciale române (filele 230 - 238 din dosarul de fond).

Cheltuielile efectuate de reclamantă cu personalul celor două societăți de drept sunt aferente veniturilor impozabile ale intimate-reclamante, întrucât contractele încheiate cu societățile franceză și elvețiană au drept scop asistența tehnică pe care acestea o pun la dispoziția societății române prin agenții lor, persoane fizice angajați ai societăților nerezidente, care au desfășurat o activitate managerială și executivă permanentă.

Pentru aceleași considerente reclamanta-intimată are dreptul la deducere fiscală și pentru suma reprezentând cheltuielile din trimestrul I al anului 2003 pentru deplasările profesionale în România ale salariaților nerezidenți. Aceste deplasări au avut ca scop realizarea contractelor de asistență tehnică încheiate cu reclamanta-intimată de firmele precizate, angajatori ai salariaților în discuție. Conform clauzelor stipulate de părțile contractante, suportarea cheltuielilor aferente a fost inclusă în contraprestația la care s-a obligat S.C.H.

Drept urmare, cheltuielile respective sunt supuse aceluiași condiții de deductibilitate fiscală ca toate celelalte cheltuieli suportate de reclamanta-intimată în executarea obligațiilor asumate prin contractele încheiate cu firmele A și H.

Cu privire la suma reprezentând comisionul de confidențialitate și de exclusivitate plătit în anul 2002 și în primul trimestru al anului 2003 firmei A Cipru, Curtea apreciază că este deductibilă la calculul impozitului pe profit.

Aceste cheltuieli au fost efectuate de intimata-reclamantă pentru realizarea profitului impozabil, fiind aplicabile dispozițiile art.4 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 și ale art.9 alin. 1 din Legea nr.414/2002.

Comisionul în discuție reprezintă o cheltuială aferentă realizării profitului societății -și ca atare suma este deductibilă fiscal - întrucât a fost plătit pentru serviciile de prospectare, asistență și consultanță asigurate de firma cipriotă în scopul implementării de către reclamanta-intimată a unor noi magazine de

distribuție în România. Suportarea acestor cheltuieli înainte de înființarea noilor magazine este aferentă profitului firmei, întrucât pentru obținerea lui se impune efectuarea de cheltuieli cu studiul și analiza de eficiență economică în raport cu specificul activității propuse a se desfășura într-un anumit segment geografic și de populație. În mod cert aceste cheltuieli determină obținerea de beneficii prin reducerea și evitarea cheltuielilor suplimentare, prin evitarea unor pierderi, prin micșorarea riscului investițiilor efectuate de S.C. H, fiind evident aferente realizării de venituri și ca atare fiind deductibile fiscal.

În concret, consultanța acordată a avut drept urmare realizarea magazinelor din municipiul București, prin care intimata-reclamantă realizează profit impozabil.

Pentru considerentele expuse recursurile vor fi respinse ca nefondate, în cauză neexistând motive de recurs care să poată fi analizate din oficiu în conformitate cu dispozițiile art.306 alin.2 Cod procedură civilă.

În baza art.274 Cod procedură civilă recurente-pârâte vor fi obligate să plătească intimitei-reclamante cheltuielile de judecată efectuate în recurs, reprezentând onorariul de avocat în cuantum de 33610,36 RON, conform dovezilor aflate la filele 55-58 din dosarul de recurs.

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

Respinge recursurile declarate de pârâții Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, ca nefondate.

Obligă recurentele să plătească intimitei S.C H suma reprezentand cheltuieli de judecată.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 1 noiembrie 2005.

**JUDECĂTOR,**  
L.Giurgiu

**JUDECĂTOR,**  
SÂ

**JUDECĂTOR,**  
j

**MAGISTRAT ASISTENT,**  
A.Segărceanu

Red. V.B.  
Tehnored. N.G. 6  
ex.

