

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

DECIZIA nr.811

Dosar nr.1115/46/2011

**Ședința publică de la 15 februarie 2013**

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- Magistrat asistent

-----

S-a luat în examinare recursul formulat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr.X din 18.11.2011 a Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal s-a prezentat recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic X, lipsind intimata-reclamantă SC X SA.

Procedura completă.

Magistratul asistent a făcut referatul cauzei, după care, Înalta Curte a constatat cauza în stare de judecată și a acordat cuvântul părții prezente pentru susținerea recursului.

Reprezentanta recurentului a pus concluzii de admitere a recursului și de modificare a hotărârii instanței de fond, în sensul respingerii cererii introductive, ca neîntemeiată.

În conformitate cu dispozițiile art.150 din Codul de procedură civilă, Înalta Curte a închis dezbaterile și a reținut cauza spre soluționare.

**CURTEA**

Asupra recursului de față,

Din examinarea lucrărilor din dosar a constatat următoarele:

### **I.Circumstanțele cauzei**

#### **1. Obiectul acțiunii**

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. la 30 septembrie 2011, S.C. X S.A. a solicitat anularea deciziei nr.X/29.04.2011 emisă de A.N.A.F. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că organele fiscale au constatat că activitatea prestată de persoanele cu care clubul avea convenții reprezintă o activitate dependentă, iar pentru perioada 2007-2008 au stabilit în sarcina reclamantei obligația de plată a sumei de .X. lei la contribuția individuală de asigurări de sănătate. Veniturile realizate începând cu 1.01.2006 în baza unor contracte sau convenții civile obținute de sportivi profesioniști au fost reținute ca încadrându-se în categoria veniturilor din activități independente, iar potrivit art.78 alin.1 lit.e) din Codul fiscal, încadrarea la alte venituri se face și după opțiunea exercitată scris de sportiv prin convenția civilă încheiată cu structura sportivă.

Pentru veniturile obținute de sportivii profesioniști, în baza unei convenții civile, reclamanta a arătat că nu avea obligația de a calcula și vira la bugetul de stat contribuția de asigurări sociale, în condițiile în care organele fiscale nu au constatat că sportivii și-ar fi exprimat opțiunea de a participa la sistemul public de pensii. Ca atare, a susținut că asemenea motive conduc la anularea raportului de inspecție fiscală.

Cu privire la factura nr..X./2.06.2008, emisă de S.C.X S.A. se arată că aceasta reprezintă o cheltuială cu mijloc fix, care trebuia amortizată, având în vedere că lucrările de amenajare s-au făcut la un mijloc fix proprietatea Primăriei Municipiului .X..

S-a reținut însă, de către organele fiscale, că factura emisă de S.C. X S.A. reprezintă servicii de management-cheltuială nedeductibilă, motivând că nu se poate justifica necesitatea lor, deși rezultatele pozitive și profitul se datorează tocmai acestor servicii de management.

Ca atare, reclamanta a solicitat anularea deciziei de impunere nr.X/7.05.2010, privind obligația de plată stabilită suplimentar de inspecția fiscală și anularea deciziei nr.X/7.05.2010, privind nemodificarea bazei de impunere.

Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat întâmpinare, prin care a solicitat respingerea acțiunii ca rămasă fără obiect, deoarece prin decizia nr.X/29.04.2011, a fost desființată decizia de impunere pentru suma totală de X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și pentru același tip de impozit.

În ce privește contestația împotriva deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.X/7.05.2010, se solicită de asemenea respingerea contestației ca rămasă fără obiect.

În susținerea întâmpinării au fost depuse la dosar: adresa nr..X./1.12.2011, decizia nr.X/29.04.2011 emisă de A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, contestația formulată de reclamant în procedura prealabilă la 27.05.2010, decizia de impunere nr.X/7.05.2010 și raportul de inspecție fiscală parțială din 5.05.2010.

## ***2.Hotărârea instanței de fond***

Prin sentința nr. X din 18.11.2011 a Curții de Apel .X. a fost respinsă contestația formulată de reclamantă împotriva deciziei nr.X/29.04.2011, punctul 1, ca rămasă fără obiect, și a fost admisă contestația împotriva deciziei nr.X/29.04.2011, punctul 2, în sensul că a fost anulată decizia menționată în ce privește punctul 2 și a fost obligată pârâta să soluționeze contestația împotriva deciziei nr.X/7.05.2010, pe fond.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța a reținut că prin raportul de inspecție fiscală din 5.05.2010, organele fiscale au stabilit în sarcina reclamantei contribuția de asigurări sociale datorate de angajator în ce privește: CAS angajator (X lei), CAS angajați (X lei), contribuția de asigurări pentru șomaj (X lei angajator, X lei angajat), contribuția privind fondul de sănătate (X lei angajator, .X. lei angajat), contribuția la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale (X lei), contribuția pentru fondul de

garantare pentru plata creanțelor sociale (X lei), contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice (X lei) și majorări aferente.

Prin decizia nr..X./29.04.2011, emisă de A.N.A.F. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a dispus desființarea deciziei de impunere nr..X./7.05.2011, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit.

În aceeași decizie a fost respinsă ca fără obiect contestația formulată de reclamantă împotriva deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./7.05.2010.

Instanța de fond a reținut că în perioada ianuarie 2007-decembrie 2008, clubul sportiv a încheiat contracte de prestări servicii/convenții civile cu persoane fizice care deserveșc clubul, cât și cu sportivi profesioniști care dețin licență F.R.F., în condițiile Legii nr.69/2000 a educației fizice și sportului.

Organele fiscale au reținut că activitatea prestată de jucătorii de fotbal, personalul tehnic și administrativ cu care clubul avea încheiate convenții civile este o activitate dependentă, veniturile obținute din această activitate, fiind în conformitate cu art.55 din Codul fiscal și pct.67 din H.G. nr.44/2004, venituri de natură salarială.

S-a mai reținut că până la intrarea în vigoare a O.U.G. nr.205/2005 de modificare a Legii nr.69/2000, potrivit art.14 alin.3, sportivii profesioniști sunt cei care pentru practicarea sportului încheie în condițiile legii, cu cluburile la care sunt legitimați, un contract individual de muncă pe durată determinată și care obțin licența de sportivi profesioniști.

Prin modificarea menționată, s-a prevăzut că sportivul profesionist este cel care pentru practicarea sportului are licență de sportiv profesionist și încheie cu o structură sportivă un contract individual de muncă sau o convenție civilă în condițiile legii. De asemenea, sportivului care a încheiat o convenție civilă, i se asigură, la cerere, participarea și plata contribuției la un sistem de pensii public/privat în condițiile legii.

În ce privește veniturile obținute de sportivi în perioada 2007-2008, Curtea a constatat că actul administrativ-fiscal prin care a fost stabilită diferența suplimentară de plată la contribuția individuală de asigurări de sănătate a fost desființat prin chiar decizia nr..X./29.04.2011 atacată, în care s-a reținut că se desființează actul în privința capitolului referitor la contribuția individuală de asigurări de sănătate, în sumă de .X. lei, cu majorări aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze baza de calcul a acestei contribuții în funcție de încadrarea veniturilor obținute de sportivii profesioniști din convenții civile și de dispoziții normative invocate.

S-a reținut că încadrarea în categoria „alte venituri” potrivit art.78 din Codul fiscal este condiționată de opțiunea exercitată de sportivul profesionist în convenția civilă încheiată cu structura sportivă, aceste aspecte urmând a fi determinate de către organul de inspecție la reanalizarea situației.

Instanța a reținut că nu rezultă cu certitudine că la momentul controlului organele fiscale au analizat opțiunea exercitată de sportivul profesionist în vederea participării la sistemul public de pensii, susținerea contestatoarei relativă la faptul că organele fiscale nu au constatat exprimarea unei asemenea opțiuni, neputând fi reținută, deoarece nu echivalează cu lipsa acesteia. Cu privire la factura reprezentând cheltuială cu mijlocul fix, în valoare de .X. lei și factura reprezentând servicii de management de X lei, însumând alături de cheltuiala cu amortizarea unui depozit o pierdere contabilă de .X. lei, se constată că organele de inspecție fiscală au reținut o pierdere fiscală de .X. lei și constatând că nu există diferențe majore, au emis decizia de nemodificarea bazei de impunere nr..X./7.05.2010.

Organele fiscale nu au obligat societatea la înregistrarea pierderii în cuantumul stabilit, reținând dimpotrivă nemodificarea bazei de impunere, ceea ce a determinat consecința respingerii contestației ca lipsită de obiect.

Curtea a constatat că în contestația formulată împotriva deciziei nr..X./29.04.2011, se solicită în realitate și anularea deciziei

de nemodificare a bazei de impunere nr..X./7.05.2010, invocându-se și aspecte legate de analiza efectuată de organele fiscale asupra contribuției/impozitului pe baza unor facturi atestând cheltuieli cu mijloacele fixe și servicii de management.

În decizia de impunere nr..X./7.05.2010, desființată prin decizia pronunțată în procedura administrativă prealabilă, nu s-a reținut decât situația impozitului pe venitul din salarii, CAS angajator, CAS angajat, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția individuală pentru șomaj asigurați, contribuția pentru asigurări de sănătate angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate asigurați, contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice și juridice și majorări de întârziere aferente.

Ca atare, a apreciat instanța că criticile aduse în contestația formulată la pct.1 au rămas fără obiect în condițiile în care actul fiscal atacat (decizia de impunere nr..X./7.05.2010), a fost desființat cu privire la toate sumele reprezentând contribuții determinate de considerarea sportivilor profesioniști ca persoane care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă.

Disponându-se o nouă verificare pe aceeași perioadă pentru același tip de impozite, dar ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de considerentele deciziei nr..X./29.04.2011, a concluzionat instanța că este și lipsită de interes contestația reclamantei în condițiile în care autoritatea fiscală a reținut că în privința sportivilor profesioniști sunt aplicabile prioritar prevederile art.14 din Legea nr.69/2000 a educației fizice și sportului, cu modificările ulterioare.

În ce privește criticile aduse deciziei nr..X./2011, punctul 2, și deciziei nr..X./7.05.2010, de nemodificare a bazei de impunere, Curtea a constatat că acestea nu pot fi respinse ca rămase fără obiect în raport de excepția invocată în întâmpinarea depusă de pârâtă, pentru următoarele considerente:

Prin decizia nr..X./2011, organul fiscal a dispus respingerea ca rămasă fără obiect a contestației formulate împotriva deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./27.05.2010, reținându-se că, deși prin raportul de inspecție fiscală a fost recalculată pierderea înregistrată de societate, organul de inspecție fiscală nu a emis dispoziția de măsuri prin care să oblige societatea la înregistrarea pierderii în cuantumul stabilit, dimpotrivă în urma inspecției fiscale a fost emisă decizia de nemodificare a bazei de impunere, care nu poate fi asimilată unei dispoziții de măsuri.

Curtea a constatat că în raportul de inspecție fiscală din 5.05.2010, organele fiscale au reținut că în ce privește impozitul pe profit, în perioada supusă inspecției 1.01.2008-31.12.2008, societatea a evidențiat o pierdere contabilă în sumă de .X. lei, datorată cheltuielilor cu colaboratorii, prestatorii de servicii, cheltuieli de reclamă etc., pierdere care a fost influențată de către agentul economic cu cheltuieli nedeductibile de: protocol, sponsorizare, amenzi, penalități, majorări de întârziere.

Concret, s-a reținut că societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei, reprezentând amortizarea unui depozit achiziționat la 31 ianuarie 2008, cheltuială considerată de organele fiscale nedeductibilă, potrivit art.21 alin.1 și art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal, depozitul nefiind folosit pentru operațiuni impozabile, iar factura nu are înscrisă adresa completă a sediului social al beneficiarului.

De asemenea, s-a reținut că factura din 9.12.2008, reprezentând masă festivă, nu este cheltuială deductibilă, ci de protocol, iar factura din 2.06.2008 emisă de S.C. X S.A., reprezentând lucrări de amenajare și construcție nocturnă, nu a fost înregistrată corespunzător în contabilitate, potrivit art.21 alin.3 lit.l) din Codul fiscal, fiind menționată în totalitate în luna iunie 2008. Factura nu cuprinde mențiunile prevăzute de art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003.

Totodată, factura din 31.03.2008, emisă de S.C. X S.A., reprezentând servicii de management a fost considerată, în temeiul art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003, cheltuială

nedeductibilă de către organele fiscale, deoarece societatea nu a putut justifica necesitatea acestor cheltuieli și nu a prezentat situații de lucrări pentru aceasta. Societatea a prezentat ca justificare analize ale meciurilor, cu rezultatele fiecărui jucător, scheme de joc, gruparea jucătorilor, număr de pase, greșeli, șuturi la poartă etc.

Organele fiscale au reținut că, urmare a constatărilor relative la impozitele și taxele stabilite suplimentar (contribuții pentru sportivii profesioniști), sunt deductibile în anul 2008 cheltuieli în valoare de 1X lei, sumă mai mare decât cheltuiala nedeductibilă rezultată în urma verificării față de facturile fiscale susmenționate, în valoare de X lei, astfel că pierderea fiscală stabilită la control este de .X. lei, mai mare decât pierderea reținută de agentul economic (X lei).

Față de toată această situație, Curtea a constatat că obligațiile stabilite suplimentar, ca o consecință a considerării jucătorilor profesioniști ca persoane angajate cu contract de muncă, au influențat cheltuielile societății, în sensul majorării cheltuielilor deductibile, astfel că între cele două aspecte principale contestate, există o strânsă legătură.

Pe cale de consecință, stabilirea cheltuielilor deductibile suplimentare va depinde de aspectele care se vor reține de către organele de control în urma reanalizării situației reclamantei, așa cum s-a dispus prin decizia nr..X./29.04.2011, atacată, prin care s-a desființat decizia de impunere nr..X./7.05.2010 și s-a respins ca rămasă fără obiect decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./7.05.2010.

Ca atare, interesul reclamantei subzistă în prezenta cauză în ce privește punctul doi din dispozitivul deciziei atacate, deoarece aspectele reținute relativ la nedeductibilitatea cheltuielilor constatate cu cele patru facturi (fila 100 dosar - raport de inspecție fiscală), se vor menține în cazul necontestării, cu ocazia reanalizării situației impozitelor și contribuțiilor determinate de calitatea de angajați cu contract de muncă sau dimpotrivă cu convenție civilă a jucătorilor profesioniști. Prin urmare, se impune analiza distinctă



pentru cheltuielile efectuate cu: amortizarea depozitului achiziționat la 31.01.2008, protocolul, lucrările de amenajare și construcție nocturnă, respectiv serviciile de management.

Or, deși în decizia nr..X./2011 la pct.2, autoritatea pârâtă analizează aspectele legate de caracterul nedeductibil al unor cheltuieli care au influențat pierderea fiscală, a respins ca rămasă fără obiect contestația reținând că prin decizia nr.X/2010 nu s-a modificat baza de impunere, societatea nefiind obligată la efectuarea vreunei modificări în ce privește calculul pierderii.

Numai că față de cele reținute anterior, Curtea a constatat că o asemenea modificare este posibilă în situația reanalizării primului punct al contestației, nemodificarea bazei de impunere fiind determinată strict de diferențele calculate, cu privire la contribuțiile datorate din raporturile în care s-au aflat sportivii profesioniști, considerate cheltuieli deductibile.

Prin urmare, cu ocazia reverificării se impune și reanalizarea aspectelor de la pct.2 din contestație, cu privire la caracterul deductibil sau dimpotrivă al cheltuielilor menționate în facturile expres prevăzute.

În acest context, văzând dispozițiile art.218 Cod procedură fiscală și nesoluționarea pe fond a aspectului legat de caracterul deductibil al cheltuielilor din facturile menționate, Curtea a dispus obligarea organului fiscal competent să soluționeze contestația pe fond.

### ***3. Recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală***

Pârâta a atacat cu recurs sentința menționată, solicitând modificarea ei în sensul respingerii acțiunii, ca neîntemeiată, pentru motive pe care le-a încadrat în prevederile art. 304 pct. 9 și art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă.

În esență, recurenta – pârâtă a arătat că instanța de fond a reținut în mod eronat faptul că interesul reclamantei subzistă în ceea ce privește punctul 2 al deciziei atacate, pentru că, deși prin raportul de inspecție fiscală a fost recalculată pierderea înregistrată de intimata – reclamantă,

autoritatea fiscală nu a emis dispoziția de măsuri prin care să oblige contribuabilul la înregistrarea pierderii în cuantumul stabilit, fiind emisă însă decizia de nemodificare a bazei de impunere.

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

Examinând cauza prin prisma motivelor invocate de recurenta - pârâtă și a prevederilor art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursul este fondat.

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

Prin decizia nr. X/2.04.2011, supusă controlului exercitat de instanța de contencios administrativ și fiscal în temeiul art. 218 alin. (2) Cod procedură fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală a soluționat contestația administrativă formulată de S.C. X .X. și înregistrată cu nr. X/18.06.2010, dispunând următoarele soluții:

pct. 1 – Desființarea deciziei de impunere nr. .X./7.05.2010, pentru suma totală de X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să efectueze o nouă verificare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de considerentele deciziei;

pct.2. Respingerea, ca lipsită de obiect a contestației împotriva deciziei de nemodificare a bazei de impunere.

Așa cum rezultă din cele reținute la pct. I.2 din decizia de față, prima instanță a respins, ca rămasă fără obiect, acțiunea reclamantei în ceea ce privește pct. 1 din decizia administrativă și a admis în parte, pentru pct. 2 din decizia nr. .X./29.04.2011, pe care l-a anulat, obligând pârâta să soluționeze pe fond contestația împotriva deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./7.05.2010.

Recursul autorizației fiscale vizează această ultimă parte a soluției și se fondează, în esență, pe ideea că decizia de nemodificare a bazei de impunere pentru calculul impozitului pe profit nu creează obligații suplimentare pentru contribuabil, neavând efecte similare unei dispoziții de

măsurile care să oblige societatea la corectarea evidențelor contabile.

Într-adevăr, în motivarea soluției de admitere parțială a acțiunii și anulare a pct. 2 din decizia nr. .X./29.04.2011, prima instanță a reținut existența unei posibile interdependențe între quantumul cheltuielilor deductibile/nedeductibile și aspectele supuse reverificării conform pct. 1 din decizie, dar nu a analizat legalitatea soluției adoptate de organul de soluționare a contestației și prin prisma existenței unor efecte vătămătoare asupra drepturilor sau intereselor legitime ale reclamantei, vătămare care ar putea constitui cauza acțiunii în contencios administrativ conform art. 1 alin. (1) și 8 alin. (1) din Legea nr. 554/2004, la care face trimitere art. 218 alin. (2) Cod procedură fiscală.

Or, așa cum rezultă din cele menționate anterior, decizia de nemodificare a bazei de impunere, prin însuși obiectul său, nu este aptă să producă un astfel de efect, motiv pentru care se impune reformarea sentinței, în raport cu prevederile art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă.

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

Având în vedere toate considerentele expuse, în temeiul art. 20 alin. (3) din Legea nr. 554/2004 și al art. 312 alin. (1) - (3) Cod procedură civilă, Înalta Curte va admite recursul și va modifica sentința, în sensul respingerii acțiunii reclamantei, ca neîntemeiată.

## **PENTRU ACESTE MOTIVE**

### **ÎN NUMELE LEGII**

#### **DECIDE:**

Admite recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr. X din 18 noiembrie 2011 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că respinge acțiunea reclamantei SC X SA ca neîntemeiată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 15 februarie 2013 .

**X**