

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

Decizia nr. 1879

Dosar nr.

**Ședința publică de la 1 aprilie 2009**

Președinte:

- Judecător
- Judecător
- Judecător
- Magistrat asistent

-----

S-a luat în examinare recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală a Finanțelor Publice Buzău împotriva sentinței civile nr.101 din 8 aprilie 2008 a Curții de Apel Ploiești -Secția Comercială, Contencios Administrativ și Fiscal.

La apelul nominal s-a prezentat recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală a Finanțelor Publice Buzău prin consilierul juridic Anca Lucia Bălan, lipsind intimata-reclamantă „C S.R.L.

Procedura completă.

Magistratul asistent a prezentat referatul cauzei arătând că recursul este scutit de la plata taxei de timbru, fiind declarat și motivat în termenul legal.

S-a mai referit că intimata-reclamantă a depus concluzii scrise.

Nemaifiind alte cereri de formulat sau excepții de invocat, Curtea constată cauza în stare de judecată și acordă părții prezente cuvântul pentru a pune concluzii în raport de recursul formulat.

Reprezentanta recurenteii solicită admiterea recursului astfel cum a fost formulat, modificarea în parte a sentinței recurate în sensul respingerii contestației formulate de reclamantă ca neîntemeiată și menținerea măsurilor dispuse prin decizia cât și a actelor subsecvente ca temeinice și legale și obligarea acesteia la plata sumei de .....lei.

Se susține că instanța de fond în mod eronat a trecut la soluționarea acțiunii pe fond fără să pună în discuție obiecțiunile formulate de instituția recurentă la raportul de expertiză efectuat în cauză.

Pe de altă parte, instanța de fond a apreciat în mod eronat că actul de control este întemeiat numai în parte, menținut numai pentru suma de .....lei, respingând în rest obligațiile de plată ale petentei, motivând respingerea constatărilor în baza concluziilor expertizei contabile.

Se mai arată că suma înregistrată eronat în evidența contabilă reprezintă o cheltuială fără suport legal, un artificiu de calcul efectuat în vederea corectării valorii stocurilor evidențiate în mod eronat. Această situație rezultă și din nota explicativă luată directorului economic al societății.

Concluzionează reprezentanta recurenteii că dobânzile și penalitățile datorate nu sunt aferente unor credite sau împrumuturi cu termen de rambursare potrivit clauzelor contractuale, ci datorate pentru înlesnirile la plată a unor debite restante acordate conform O.U.G. nr.40/2002 pentru recuperarea arieratelor bugetare.

## ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față:

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată la 22 mai 2007, Societatea Comercială „C.” S.R.L., (fostă Societatea Comercială „S S.R.L.) a solicitat anularea deciziei nr.221/17 noiembrie 2006 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală și a deciziei de impunere emisă de D.G.F.P. a Județului Buzău pentru suma de....., reprezentând impozit pe profit, taxă pe valoare adăugată, dobânzi și penalități de întârziere.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că debitele stabilite prin deciziile contestate sunt lipsite de temei legal și că pentru perioada supusă controlului 1 ianuarie 2002 -28 februarie 2006 nu datorează sume suplimentare la bugetul statului.

Referitor la suma de ..... lei, reclamanta a susținut că organul de control nu a avut în vedere existența unei greșeli de înregistrare a produselor finite în anul 2003 și că în conformitate cu prevederile pct.7.4 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002 s-a procedat la corectarea valorii stocului în luna decembrie 2003.

Pentru suma de .....lei, reclamanta a arătat că a beneficiat de o eșalonare la plată a datoriilor în baza Ordonanței Guvernului nr.40/2002 și dobânda la eșalonare a fost înregistrată ca dobândă curentă potrivit dispozițiilor art.10 alin.1 din Legea nr.414/2002, nefiind aplicabile prevederile art.9 (7) lit.b din același act normativ, cum în mod eronat a procedat organul de control.

În privința sumelor de .....lei și de .....lei reprezentând dobânzi curente aferente eșalonării la plata unor datorii în baza Ordonanței Guvernului nr.40/2002 înregistrate în anii 2004 și 2005, reclamanta a susținut că în mod greșit organul de inspecție fiscală a stabilit că nu sunt deductibile fiscal în temeiul dispozițiilor art.21 alin.4 lit.b din Legea nr.571/2003.

Referitor la pierderile din exploatare în sumă de ..... lei și în sumă de .....lei înregistrate în 2004 și 2005, s-a susținut că reclamanta avea dreptul la deducerea fiscală a cheltuielilor de promovare a produsului, de reclamă și de publicitate, conform dispozițiilor art.21 alin.1,2,3 și 4 din Legea nr.571/2003. Pentru aceleași cheltuieli, reclamanta a arătat că organul de inspecție fiscală a calculat în mod eronat taxa pe valoarea adăugată de plată la pierderea fiscală.

Reclamanta a criticat actele administrativ fiscale și pentru anularea cheltuielilor cu provizioanele în privința cărora nu s-a acordat drept de deducere pe anul 2003, arătând că veniturile astfel rezultate nu au fost înregistrate ca venituri neimpozabile pe anul 2004, pentru care au fost încălcate dispozițiile art.20 lit.d din Legea nr.571/2003.

Curtea de Apel Ploiești -Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal a pronunțat sentința nr.101/8 aprilie 2008, prin care a admis în parte acțiunea, a anulat în parte decizia, decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, acte pe care le-a menținut numai în privința sumei de .....RON,

reprezentând impozit pe profit suplimentar calculat pentru anii 2002-2003, cu majorările și penalitățile de întârziere aferente, conform raportului de expertiză întocmit în cauză și a obligat pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală să plătească reclamantei onorariul de apărător în sumă de .....lei și onorariul de expertiză în sumă de ..... lei.

Pe baza concluziilor raportului de expertiză întocmit în cauză, instanța de fond a reținut că reclamanta a respectat convenția încheiată cu D.G.F.P. a Județului Buzău privind eşalonarea la plată a unor debite, înregistrând corect în contabilitate sumele stabilite, inclusiv dobânzile aferente în sumă de .....ROL, pentru care beneficiază de dreptul de deducere fiscală.

De asemenea, s-a reținut că în perioada 2003-2005, prin vânzarea producției, reclamanta nu a recuperat costul de producție plus acciza și TVA aferentă, înregistrând la data de 31 decembrie 2005 o pierdere în sumă de .....lei, față de un profit impozabil de .....lei stabilit de organul de inspecție fiscală.

Referitor la suma de .....lei, s-a reținut că la finele exercițiului financiar pe anul 2003 s-a impus corecția valorii stocului de țigarete la costul de producție, fără accize, astfel că s-a constituit în mod legal un provizion, ca venit neimpozabil pe anul 2004, când stocul a fost vândut și veniturile s-au regăsit în prețul de vânzare.

Pentru perioada 2004-2005, instanța de fond a constatat că reclamanta nu trebuia să înregistreze și să rețină TVA aferentă pierderii de exploatare, astfel că nu datorează taxa respectivă și nici dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.

Împotriva acestei sentințe, a declarat recurs pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Buzău, invocând motivele de recurs prevăzute de art.304 pct.6,8,9 și art.304/1 Cod procedură civilă.

În primul motiv de recurs, autoritatea pârâtă a invocat încălcarea dreptului său la apărare, deoarece instanța de fond a soluționat cauza fără a pune în discuție obiecțiunile aduse raportului de expertiză.

Pe fondul cauzei, recurenta a criticat soluția de admitere în parte a acțiunii, motivând că societatea intimată a fost legal obligată la plata sumelor stabilite prin actele administrativ - fiscale deduse judecății.

Referitor la suma de .....lei, înregistrată pe cheltuieli, s-a susținut că a fost calificată ca fiind de natura provizioanelor deductibile, dat fiind că suma înregistrată eronat în contabilitate reprezintă o cheltuială fără suport legal și provizioanele pentru riscuri și cheltuieli nu pot avea drept scop corectarea valorii activelor, conform dispozițiilor pct.4.121 din OMFP nr.306/26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate armonizate cu directivele europene.

Pentru dobânzile datorate pe perioada eșalonării la plată a obligațiilor totale în sumă de .....lei, recurenta a susținut că instanța de fond a aplicat greșit dispozițiile art.9 (7) lit.b din Legea nr.414/2002, art.21 (4) lit.b și art.23 alin.1 din Legea nr.571/2003, considerând că debitele respective sunt cheltuieli deductibile, fără a avea în vedere că reclamanta a pierdut dreptul la eșalonarea datoriilor stabilită prin convenția nr.169/7 noiembrie 2003.

Aplicarea greșită a acelorași dispoziții legale a fost invocată și în privința cheltuielilor de promovare a produsului, de reclamă și de publicitate, cu motivarea că instanța de fond le-a considerat ca fiind deductibile fiscal, deși nu au fost efectuate în baza unui contract scris și nu au fost înregistrate în conturile speciale destinate acestor categorii de cheltuieli, respectiv în contul 623 „cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” și contul 667 „cheltuieli privind discounturile acordate”.

În ceea ce privește baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, recurenta a susținut că intimata avea obligația de a include pierderea din exploatare înregistrată în anii 2004 și 2005, deoarece nu erau îndeplinite condițiile imperative prevăzute de art.137 alin.3 lit. a din Legea nr.571/2003 în materia TVA aferentă reducerilor de preț acordate, astfel cum greșit s-a reținut în hotărârea instanței de fond.

Analizând actele și lucrările dosarului, în raport de dispozițiile art.304 și art.304/1 Cod procedură civilă, Înalta Curte va admite prezentul recurs pentru următoarele considerente:

Hotărârea instanței de fond s-a întemeiat în principal pe concluziile raportului de expertiză contabilă efectuat în cauză, concluzii care au fost contestate de recurenta-pârâtă prin obiecțiunile depuse la primul termen acordat după comunicarea către părți a unui exemplar din lucrarea de specialitate.

Deși obiecțiunile formulate de autoritatea recurentă au fost argumentate în fapt și în drept, cu referire expresă la fiecare din obiectivele încuviințate pentru raportul de expertiză contabilă, se constată că au fost respinse neîntemeiat de instanța de fond.

În ședința publică de la 18 martie 2008, instanța de fond a reținut că obiecțiunile invocate de recurenta-pârâtă reprezintă numai o enumerare a textelor de lege aplicate la întocmirea deciziilor contestate, deși conținutul acestora nu justifică o asemenea concluzie și nici soluția de respingere a lor.

Soluționând fondul cauzei, fără lămurirea tuturor aspectelor care au fost invocate prin obiecțiunile la expertiza contabilă și fără examinarea tuturor apărărilor formulate de autoritatea recurentă în dovedirea legalității actelor sale, instanța de fond a nesocotit dreptul la apărare al acestei părți și nu a verificat temeinicia susținerilor din acțiune și a concluziilor expertului în raport de toate probatoriile administrate în cauză.

Astfel instanța de fond a constatat că intimata-reclamantă a respectat convenția nr.169/7 noiembrie 2003 încheiată în baza Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.40/2002 pentru acordarea înlesnirilor la plată a obligațiilor bugetare, ceea ce a avut drept consecință exonerarea de plata dobânzilor aferente, dar nu a examinat apărările recurentei-pârâte privind legalitatea dobânzilor de întârziere pentru debite eşalonate la plată în sumă de .....ROL și nu a verificat dacă această convenție a rămas valabilă pe toată perioada eşalonării sau dimpotrivă, dacă au fost pierdute facilitățile acordate și care au fost consecințele produse cu privire la debitele restante.

Din acest motiv, se impunea să se stabilească dacă intimata-reclamantă a beneficiat de clauzele convenției nr.169/2003

pentru întreaga perioadă stipulată și în raport de efectele juridice ale convenției sau ale anulării acesteia și de prevederile art.9 din Legea nr.414/2002 și art.21 din Legea nr.571/2003 să se determine dacă erau sau nu deductibile fiscal dobânzile datorate pe perioada eşalonării la plată a obligațiilor în sumă totală de 1.502.480 lei.

De asemenea, instanța de fond nu a verificat pe baza documentele contabile depuse în cauză dacă erau îndeplinite condițiile prevăzute în Hotărârea Guvernului nr.830/2002 pentru constituirea provizioanelor în sumă de .....lei, precum și condițiile impuse prin art.21 din Legea nr.571/2003 pentru deducerea fiscală a cheltuielilor de natura celor de promovare a produsului, de reclamă și de publicitate.

Aplicarea în cauză a dispozițiilor art.137 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 a fost înlăturată de instanța de fond prin însușirea concluziilor raportului de expertiză, dar fără stabilirea în concret a bazei de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată în anii 2004-2005.

Pentru perioada respectivă, s-a reținut că societatea intimată a înregistrat pierdere din exploatare, dar nu au fost avute în vedere cerințele imperative prevăzute în materia taxei pe valoarea adăugată aferentă reducerilor de preț acordate, pentru a se determina dacă a existat obligația colectării TVA aferentă sau dacă sumele respective au fost corect excluse din baza de impunere a acestei taxe.

Față de motivele expuse, Înalta Curte va admite prezentul recurs, va casa hotărârea atacată și va dispune trimiterea cauzei spre rejudecare la aceeași instanță.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII**

**DECIDE:**

Admite recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală a Finanțelor Publice Buzău împotriva sentinței nr.101 din 8 aprilie 2008 a Curții de

Apel Ploiești-Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal .

Casează sentința atacată și trimite cauza spre rejudecare la aceeași instanță.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 1 aprilie 2009.

PREȘEDINTE                      JUDECĂTOR                      JUDECĂTOR

MAGISTRAT ASISTENT