

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

**Decizia nr.3134**

**Dosar nr.735,38/42/2007**

**Ședința publică de la 31 mai 2011**

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

**&&&**

S-a luat în examinare recursul declarat de SC .X. SRL .X. împotriva sentinței nr..X. din 25 mai 2010 a Curții de Apel .X. - Secția comercială, contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică au răspuns recurenta-reclamantă SC .X. SRL .X., prin avocat din cadrul Societății Civile de Avocați „X” și intimații-pârâți Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. și Direcția Generală a Marilor Contribuabili .X., prin consilier juridic X.

Procedura legal îndeplinită.

Magistratul asistent a prezentat referatul cauzei, învederând faptul că recursul este declarat și motivat cu respectarea termenului prevăzut de lege.

Recurenta-reclamantă, prin avocat, solicită să se ia act ca în cazul în care se dispune introducerea în cauză a Direcției Generale a Marilor Contribuabili .X., această direcție este reprezentată de același consilier juridic care îi reprezintă pe ceilalți intimați în cauză.

Înalta Curte dispune introducerea în cauză a Direcției Generale a Marilor Contribuabili .X., pentru care răspunde același reprezentant care apără interesele celorlalți intimați.

Nemaifiind cereri de formulat, Înalta Curte constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul părților, prin reprezentanți, în susținerea și, respectiv, în combaterea motivelor de recurs.

Recurenta-reclamantă, prin avocat, solicită admiterea recursului și modificarea în tot a sentinței atacate, în sensul admiterii acțiunii, cu cheltuieli de judecată. Arată că instanța de fond a ignorat concluziile expertizei efectuate în cauză, deși au avut loc două casări pe acest considerent, limitându-se la a îmbrățișa doar apărările pârâților. De asemenea, tot în mod greșit a înlăturat mecanismul stipulației pentru altul, aplicabil în cauză.

Intimații-pârâți, prin consilier juridic, solicită respingerea recursului și menținerea hotărârii instanței de fond, ca fiind legală și temeinică. Învederează că instanța de fond a soluționat pricina prin raportare la întregul probatoriu administrat în cauză.

În conformitate cu dispozițiile art.150 și art. 256 Cod procedură civilă, Înalta Curte reține cauza în vederea soluționării.

## ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. - Secția comercială, contencios administrativ și fiscal, reclamanta SC .X. SRL .X. a solicitat, în contradictoriu cu pârâții Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală .X. și Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., anularea deciziei nr..X./28.12.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de Inspekția fiscală, cu consecința obligării pârâtei la restituirea sumei de .X. lei, încasată în mod nelegal.

În motivarea acțiunii, reclamanta a învederat că prin decizia nr. .X./28.12.2006 s-a dispus respingerea contestației formulate de societate pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit și suma de X lei, majorări de întârziere, desființarea deciziei de impunere nr..X./9.08.2006, pentru capitolul referitor la suma de .X. lei, impozit pe profit și .X. lei majorări de întârziere, respingând ca nemotivată contestația pentru suma de .X. lei, compusă din impozit pe profit și majorări aferente.

Reclamanta a arătat, totodată, faptul că raportul de inspecție fiscală din 2.08.2006, ce stă la baza deciziei de impunere contestate, ignoră considerente de fapt esențiale în calificarea corectă sub aspect juridic a raporturilor dintre părțile implicate în operațiunile externe, ceea ce este de natură să conducă la aplicarea greșită a dispozițiilor legale incidente în speță, evidențiind că în speță se aplică operațiunea stipulației pentru altul.

Prin întâmpinarea formulată în cauză, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

Curtea de Apel .X. - Secția comercială, contencios administrativ și fiscal, prin sentința nr.116 din 15 august 2007, a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta SC .X. SRL, dispunând anularea în parte a deciziei nr..X./28.10.2006 emisă de Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, a deciziei de impunere nr..X./4.08.2006, precum și a raportului de inspecție fiscală încheiat la 2.08.2006, în sensul că a menținut actul de control numai pentru suma de .X. RON, din care, .X. RON majorări de întârziere, conform raportului de expertiză întocmit de expertul X.

Prin decizia nr..X. din 18 iunie 2008, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., în nume propriu și pentru Ministerul Economiei și Finanțelor - Agenția de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr. X din 15 august 2007 pronunțată de Curtea de Apel .X., a casat această sentință trimitând cauza spre rejudecare cu îndrumarea refacerii raportului de expertiză contabilă, întrucât pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. a fost înștiințată despre efectuarea lucrării numai cu o zi înainte, fără a se menționa locul în care urmează a se desfășura expertiza, indicându-se ca singură posibilitate de a contacta expertul contabil un număr de telefon ilizibil, încalcându-se astfel dispozițiile art. 208 din Codul de procedură civilă.

Pricina a fost reînregistrată la Curtea de Apel .X. sub nr. X/42/2007, dispunându-se refacerea raportului de expertiză contabilă întocmit în cauză.

Prin sentința nr.X din 11 decembrie 2008, în fond după casare, Curtea de Apel .X. a respins acțiunea formulată de reclamanta SC

.X. SRL .X. în contradictoriu cu pârâții Ministerul Finanțelor Publice- Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., ca neîntemeiată, reținând că reclamanta nu a aplicat dispozițiile art.19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării din venituri, dintr-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și faptul că în cauză nu sunt îndeplinite condițiile necesare existenței stipulației pentru altul.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta SC .X. SRL, criticând-o pentru nelegalitate, iar prin decizia nr.X din 22 octombrie 2009, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul, a casat sentința atacată și a trimis cauza spre rejudecare la aceeași instanță, pentru refacerea raportului de expertiză, conform îndrumărilor decizia instanței de casare, nr..X. din 18 iunie 2008.

Înalta Curte a apreciat că instanța de fond nu s-a conformat în totalitate acestor îndrumări, ceea ce a condus la nelămurirea pe deplin a împrejurărilor de fapt ale pricinii, cu nerespectarea prevederilor art.315 alin.(1) din Codul de procedură civilă, urmând să fie avute în vedere și examinate, cu ocazia rejudecării cauzei, nu numai motivele invocate de părți înaintea instanței, ci și motivele și argumentele formulate prin cererea de recurs de reclamanta SC .X. SRL .X., în special cele referitoare la incidența în speță a mecanismului stipulației pentru altul.

Investită cu rejudecarea cauzei, Curtea de Apel .X. a înregistrat pricina în data de 9 martie 2010 sub nr.X/42/2007 și, potrivit deciziei de casare, prin încheierea din 13 aprilie 2010 a dispus refacerea raportului de expertiză financiar contabilă, cu citarea părților, având aceleași obiective, însă cu accent pe faptul că expertul trebuie să răspundă la obiecțiunile și criticile formulate de pârâte și la precizările instanței supreme din decizia de casare.

Curtea de Apel .X. - Secția comercială, contencios administrativ și fiscal, prin sentința nr..X. din 25 mai 2010, a respins ca nefondată acțiunea formulată de reclamanta SC .X. SRL în contradictoriu cu pârâtele Ministerul Finanțelor Publice - Agenția

Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X..

Pentru a pronunța această soluție, prima instanță a reținut, în esență, următoarele:

Din cuprinsul raportului de expertiză refăcut în cauză de expertul X, rezultă că organele de control din cadrul D.G.F.P. .X. au stabilit impozite de .X. lei, din care X lei majorări de întârziere și că nu se datorează impozite ANF în sumă de X lei din care majorări de întârziere X lei. În final, expertul stabilește că reclamanta nu datorează impozite în sumă de .X. lei din care majorări de întârziere de .X. lei.

Prima instanță a mai reținut că indiferent dacă ulterior s-au făcut anumite modificări în ceea ce privește contractele de servicii încheiate de reclamantă, modificările de natură financiar contabilă la data respectivă nu au fost evidențiate contabil, încălcându-se astfel atât legea contabilității cât și art.19 din Codul Fiscal.

În ceea ce privește invocarea stipulației pentru altul de către reclamantă, în derularea operațiunilor comerciale cu cele două firme a făcut necesară analiza întrunirii condițiilor prevăzute în art.948 din Codul civil, reținând că în fapt corespondența purtată între părți în legătură cu împrejurarea că plata facturii inițiale nu poate fi onorată până când nu erau clarificate pretențiile financiare ale .X. .X. Ltd referitoare la finanțarea celor două proiecte nu poate conduce la concluzia că sunt îndeplinite condițiile necesare existenței unei stipulații pentru altul.

Concluzionând, judecătorul fondului a constatat că reclamanta nu a aplicat dispozițiile art.19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării din venituri, dintr-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta SC .X. SRL .X., criticând-o ca nelegală și netemeinică.

În motivarea recursului formulat, recurentul-reclamant a susținut în esență următoarele:

În mod greșit instanța de fond a respins concluziile raportului de expertiză refăcut în cauză, fără a motiva înlăturarea

acestui și fără a analiza decât în mod sumar mecanismul stipulației pentru altul, astfel cum avea obligația în conformitate cu dispozițiile art. 315 Cod procedură civilă, având în vedere dispozițiile instanței de recurs cuprinse în decizia de casare cu trimitere nr. .X./22 octombrie 2009 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Apreciază recurentul că, prin raportul de expertiză contabilă refăcut cu ocazia rejudecării cauzei, s-au clarificat raporturile juridice dintre părți ca și mecanismul care a stat la baza facturilor de stornare.

Astfel, susține recurentul-reclamant că întrucât contractorul X nu și-a îndeplinit obligația de plată a avansului de 30% conform prevederilor contractuale, a încheiat la data de 2 august 2001 un contract cu firma .X. .X. prin care aceasta urma să crediteze finanțarea proiectelor în numele și pe seama .X. – această firmă acționând în realitate ca un veritabil subantreprenor, efectuând lucrările aferente celor două proiecte, prin resurse financiare proprii.

Ulterior forma .X. E a facturat valoarea cheltuielilor efectuate, emițând facturile Invoice nr. X/20.04.2005 în valoarea de X \$, nr. X/23.05.2005 în valoare de X \$ și nr. X/20.12.2005 în valoare de X \$, facturi care corespund cu notele de creditare nr. X/20.04.2005 și nr.X/23.04.2005, stornările fiind efectuate în baza art. 7 din contractul de finanțare.

Susține recurentul că operațiunea care justifică motivul pentru care suma inițial facturată conform invoice-ului extern a fost diminuată cu contravaloarea notelor de creditare emise partenerilor externi, în favoarea .X. .X. este stipulația pentru altul, în care SC .X. SRL are calitatea de stipulant, X LTD are calitatea de promitent iar X - calitatea de terț beneficiar.

Concluzionează recurentul că prin această operațiune nu a avut loc o diminuare a valorii contractuale, deoarece suma de bani intrată direct în contul firmei .X. nu este o sumă nedeductibilă, ci o sumă cheltuită în vederea obținerii de profit, astfel că nu se poate reține încălcarea dispozițiilor art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cum în mod eronat a reținut instanța de fond.

În drept au fost invocate dispozițiile art. 304 și art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă.

Intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat concluzii scrise solicitând respingerea recursului formulat și menținerea sentinței civile nr. .X./25 mai 2010 pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal.

Analizând sentința atacată în raport de criticile formulate, de dispozițiile legale incidente în cauză cât și în temeiul art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă Înalta Curte constată că recursul formulat în cauză este nefondat, urmând a fi respins, având în vedere următoarele considerente:

Criticile recurente-reclamante vizează în principal neînsușirea de către instanța de fond a concluziilor raportului de expertiză - refăcut în cauză, potrivit cărora recurenta-reclamantă nu datorează impozitul pe profit suplimentar, aferent unor venituri neînregistrate în sumă de .X. lei cu majorările aferente în sumă de X lei.

Instanța de control judiciar constată că în mod corect instanța de fond a înlăturat motivat concluziile raportului de expertiză având în vedere întregul material probator administrat în cauză cât și prevederile legale incidente în cauză, respectiv dispozițiile Legii nr. 82/1991 a contabilității cât și dispozițiile art. 19 și 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit art. 6 alin.(2) din Legea nr.82/1991 „Orice operație patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor contabile, dobândind calitatea de document justificativ” iar potrivit Ordinului MFP nr. 306/2002 Secțiunea a 2-a - Principii contabile „Principiul independenței exercițiului financiar” precizează că „se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se va face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților”.

În conformitate cu dispozițiile art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare „profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, într-un an fiscal” iar potrivit dispozițiilor art.

13 din HG nr. 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal „Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin”.

Instanța de control judiciar constată că în mod corect instanța de fond a reținut prin sentința atacată încălcarea acestor dispoziții legale, din probatoriul administrat în cauză rezultând că diminuarea profitului impozabil de către recurenta-reclamantă prin notele de credit, fiind întocmite fără a avea la bază documente justificative care să conțină denumirea furnizorilor de materii prime și servicii, bunurile și serviciile furnizate și confirmarea beneficiarului că acestea au fost încorporate în proiectele supuse execuției.

De altfel contractul de finanțare încheiat de către recurenta-reclamantă cu X Ltd Nigeria la data de 2 august 2001 ca și facturile emise de această firmă în anul 2005, reprezentând „cheltuieli materiale” (neînregistrate în contabilitate la data controlului fiscal) nu pot fi considerate documente justificative cu privire la stabilirea impozitului pe profit, prin ele stabilindu-se doar obligații între părți nu și efectuarea unei operații patrimoniale.

Nu pot fi primite nici susținerile recurente-reclamante potrivit cărora operațiunea juridică care justifică motivul pentru care suma inițial facturată conform invoice-ului extern a fost diminuate cu contravaloarea notelor de creditare emise partenerilor externi în favoarea X, este „stipulația pentru altul”, întrucât în cauză nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 948 Cod civil iar recurenta-reclamantă nu a făcut dovada existenței unor clauze contractuale, în folosul terței persoane - X Ltd, în contractele de subantrepriză încheiate cu X și X Ltd.

Având în vedere toate aceste considerente de fapt și de drept, Înalta Curte, în temeiul dispozițiilor art. 312 alin.1 Cod procedură civilă, reținând că sentința pronunțată de instanța de fond este legală și temeinică nefiind întrunite motivele de modificare sau casare prevăzute de art. 304 Cod procedură civilă și nici alte aspecte în sensul art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, va respinge recursul formulat în cauză, ca nefondat.

**PENTRU ACESTE MOTIVE**



**ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE:**

Respinge recursul declarat de SC .X. SRL .X. împotriva sentinței nr..X. din 25 mai 2010 a Curții de Apel .X. - Secția comercială, contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 31 mai 2011.

**JUDECĂTOR,**  
X

**JUDECĂTOR,**  
X

**JUDECĂTOR,**  
X

**MAGISTRAT ASISTENT,**  
X