

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

**D E C I Z I A nr.X**

**Dosar nr.1X2011**

**Ședința publică de la X 2015**

Președinte: .X.	- judecător
.X.	- judecător
.X.	- judecător
.X.	- magistrat asistent

---

La data de 2X 2015 s-a luat în examinare recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr.X 2013 a Curții de Apel București – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea din data de X 2015, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de X 2015, apoi la X 2015.

**ÎNALTA CURTE,**

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

**1. Sesizarea instanței de fond**

Prin cererea adresată Curții de Apel București – Secția contencios administrativ și fiscal reclamanta S.C. X SRL, în contradictoriu cu ANAF – Xi, a solicitat anularea Deciziei nr.389/2011 emisă de pârâtă, privind soluționarea contestației înregistrată la ANAF sub nr.X.2011; anularea parțială a Deciziei de impunere nr. 1X.2011 emisă de ANAF -X - Activitatea de Inspecție Fiscală, în ceea ce privește diferențele suplimentare de impozit pe profit aferente perioadelor trimestrul IV 2004, anii 2005, 2006 și 2007, precum și sumele accesorii aferente calculate cu titlu de majorări de întârziere;

anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. X 2011 în ceea ce privește stabilirea diferențelor suplimentare de impozit pe profit aferente trimestrului IV 2004, anii 2005, 2006 și 2007 și majorările de întârziere aferente.

## **2. Soluția instanței de fond**

Prin Sentința nr.X.2013 a Curții de Apel București- Secția contencios administrativ și fiscal a fost admisă în parte cererea de chemare în judecată, astfel cum a fost formulată de reclamanta S.C. X SRL, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală – X și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare Xi, au fost anulate în parte Decizia nr.389/X.2011 emisă de pârâta ANAF, Decizia de impunere nr.X.2011 și Raportul de inspecție fiscală nrX.2011 întocmit de ANAF - Direcția de X - Activitatea de Inspecție Fiscală , în ceea ce privește diferențele suplimentare de impozit pe profit, precum și de majorări de întârziere și penalități stabilite de organul fiscal pentru perioada supusă inspecției fiscale, pentru sumele ce depășesc cuantumul de mai jos, acestea din urmă fiind cele corect datorate:

- impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei (debit principal în total de X lei);

- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de mai sus în sumă de X lei și penalități aferente impozitului pe profit suplimentar de mai sus în sumă de X lei (debit accesoriu în total de X lei).

Au fost menținute, în rest, actele contestate și obligate pârâtele la restituirea către reclamantă a sumei de X lei, achitată în plus.

În baza art.276 din Codul de procedură civilă au fost obligate pârâtele la plata către reclamantă a sumei de X lei cu titlu de cheltuieli de judecată, reprezentând X lei onorariu parțial de expertiză și X lei onorariu parțial de avocat.

În motivarea soluției, instanța de fond a reținut că la data de X.2009 reclamanta a fost supusă unei inspecții fiscale generale cu privire la modul de determinare, înregistrare și plată la bugetul general consolidat al statului a impozitelor și taxelor datorate de către aceasta pentru perioada X.2004 - X2.2009.

În urma acestei inspecții fiscale, organele de control au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X /28.X.2011 în care au consemnat constatările făcute în timpul inspecției. Acest act a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X3.2011.

*În ceea ce privește constatările aferente anului 2004*

Societatea a înregistrat la finele anului 2004 o pierdere fiscală de XRON, pierdere declarată de altfel și în Declarația 101 aferentă anului 2004. În urma verificărilor, echipa de control a determinat mai multe sume cu titlu de cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2004, în cuantum total de X RON, compusă din: X RON, reprezentând cheltuieli cu prestările de servicii pentru care organele fiscale consideră că nu s-au prezentat documente justificative în vederea susținerii deductibilității acestora; X RON, reprezentând cheltuieli de deplasare efectuate în beneficiul unor persoane neangajate de societate; X RON, reprezentând cheltuieli de asigurări medicale suportate de Societate în numele personalului angajat trimis în delegație în afara României. Aceste cheltuieli nedeductibile au condus la diminuarea pierderii fiscale, care a devenit X RON.

*În ce privește constatările aferente anului 2005*

Conform Declarației 101 aferentă anului 2005, societatea a înregistrat o pierdere fiscală în valoare de X RON. În urma verificărilor, echipa de control a determinat și în acest caz mai multe sume cu titlu de cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2005, în cuantum total de X RON, reprezentând: X RON reprezentând cheltuieli de asigurare medicală suportate de Societate în numele personalului angajat trimis în delegație în afara României; X RON reprezentând cheltuieli cu retratarea aferente anului 2004 și deduse în cursul anului 2005; X RON, indemnizație de deplasare deductibilă în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice; X RON, cheltuieli cu prestări servicii pentru care organele fiscale consideră că nu s-au prezentat documente justificative în vederea susținerii deductibilității.

Aceste cheltuieli nedeductibile au condus la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2005, astfel că pierderea fiscală

raportată aferentă anului 2005 a fost anulată rezultând în schimb un profit impozabil de X RON, cu un impozit pe profit aferent de X RON. Majorările de întârziere aferente acestui impozit pe profit suplimentar determinat de echipa de control și calculate până la data de X.2011 sunt în sumă de X lei.

*În ce privește constatările aferente anului 2006*

Conform Declarației 101 aferentă anului 2006, societatea a obținut în cursul anului 2006 un profit impozabil în sumă de X RON. În urma verificării, echipa de control a stabilit ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit mai multe sume, respectiv: X lei, reprezentând pierdere fiscală aferentă anului 2005; X lei, indemnizație de deplasare deductibilă în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice; X RON, reprezentând cheltuieli de asigurare medicală suportate de societate în numele personalului angajat trimis în delegație în afara României; X lei - cheltuieli cu prestări servicii pentru care organele fiscale consideră că nu s-au prezentat documente justificative în vederea susținerii deductibilității.

S-a efectuat recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2006, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de X RON și majorări de întârziere aferente în suma de X RON.

*În ce privește constatările aferente anului 2007*

Conform Declarației 101 aferentă anului 2007, societatea a înregistrat un profit impozabil în sumă de X RON. În urma verificărilor efectuate, organul de inspecție fiscală pe de o parte, a anulat din categoria veniturilor neimpozabile suma de X RON, considerând-o venit impozabil. Pe de altă parte, echipa de control a considerat anumite sume ca fiind nedeductibile fiscal, respectiv: X RON, reprezentând cheltuieli de asigurare medicală suportate de societate în numele personalului angajat trimis în delegație în afara României; X RON, deconturi în numele clientului X BV, considerate de societate cheltuieli deductibile; X RON, cheltuieli cu prestări servicii pentru care organele fiscale consideră că nu s-au prezentat documente justificative în vederea susținerii deductibilității; X RON, cheltuieli de transport și cazare pentru persoane neangajate ale societății; X avantaje în natură neimpozitate la angajați (sume de bani

în vederea achiziționării de medicamente); X reprezentând mijloace fixe lipsă din gestiune, neimputabile și considerate de societate deductibile la calculul impozitului pe profit.

În urma acestor constatări, s-a recalculat profitul impozabil realizat de societate la finele anului 2007, rezultând astfel o diferență de profit în suma de X RON, impozit pe profit aferent în suma de X RON și majorări de întârziere aferente în suma de X RON.

Instanța de fond a reținut ca probă relevantă pentru soluționarea prezentei cauze, pe lângă înscrisurile administrate în cauză, raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză de expert judiciar X, constatând că raportul întocmit de consultantul fiscal a fost deja înlăturat din cadrul probatorului pentru nerelevanța sa, prin încheierea de ședință de la data de X.2013.

*Cu privire la invocarea de către reclamantă a neadmiterii ca deductibile a sumelor reprezentând cheltuieli de asigurări medicale suportate de societate în numele personalului angajat trimis în delegație în afara României, în cuantum de X0 RON (suma aferentă anilor 2004, 2005, 2006 și 2007).*

Relevante pentru soluționarea acestei probleme de drept au fost considerate, pe de o parte, dispozițiile art. 6 și 17 alin. 1 din HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, iar pe de altă parte, dispozițiile art. 21 alin. 4 lit. k din Codul Fiscal.

Conform prev. art. 21 alin. 4 lit. k din Codul Fiscal, nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform titlului III.

În raport de acestea instanța de fond a reținut că reclamanta nu a adus nici în fața instanței argumente și documente care să contrazică situația de fapt constatată de organele fiscale, iar prin raportul de expertiză efectuat în cauză, expertul a reținut că din evidențele contabile nu reiese că aceste prime au fost incluse în veniturile salariale și că au fost impozitate.

Reclamanta a arătat că acesta a aplicat principiul deductibilității cheltuielilor care conduc la obținerea de venituri impozabile atunci când a considerat deductibile la calculul profitului impozabil (aferent anilor 2004, 2005, 2006 și 2007) sumele reprezentând cheltuielile cu asigurările de sănătate suportate de aceasta în numele angajaților săi trimiși în delegație în afara României, dar instanța de fond a apreciat că această prevedere (art. 21 alin. 1 din Codul Fiscal) nu poate fi aplicată separat de celelalte dispoziții cuprinse chiar în cadrul aceluiași articol, iar același articol prevede expres care din cheltuielile cu asigurările sunt deductibile și nu se poate face o aplicare dispartată a alineatului 1, cu ignorarea excepțiilor reglementate de același articol la alineatele ulterioare.

De aceea, a constatat că acest motiv de contestație este nefondat și că în mod corect organul de control a reținut că cheltuielile de asigurare medicală suportate de societate în numele personalului trimis în delegație în afara României, reprezentând prime de asigurare în sumă de X lei, nu sunt deductibile de la calculul impozitului pe profit.

*Cu privire la neadmiterea ca deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2005 a sumei de X RON, reprezentând cheltuieli cu retratarea aferente anului 2004.*

Prin raportul de expertiză efectuat în cauză s-a reținut că refuzul de deducere a sumei de X lei pe anul 2005 reprezentând cheltuieli cu retratarea aferente anului 2004 este corect, dar nu este corectă neajustarea în mod corespunzător în minus a rezultatului fiscal al anului 2004.

Astfel, suma (formată din X lei reprezentând indemnizații achitate angajaților proprii în procent de 75 % pe perioada întreruperii temporare a activității din cauza șomajului tehnic și 469 X lei reprezentând cheltuieli din retratarea efectuată cu ocazia auditării bilanțului contabil aferent anului 2004) a fost evidențiată în Declarația 101 privind calculul impozitului pe profit pe anul 2004, fiind considerată de reclamantă cheltuială nedeductibilă.

Ulterior, reclamanta a cerut clarificări organelor fiscale, iar prin adresa nr.X.04.2005 emisă de ANAF-X i s-a comunicat că aceste

cheltuieli sunt deductibile, fiind efectuate în scopul obținerii de venituri viitoare.

Deși societatea putea rectifica eroarea din declarația anuală de impozit pe profit aferentă anului 2004, nu a făcut acest lucru (fără a avea o explicație coerentă pentru această omisiune), dar la întocmirea declarației 101 pentru anul 2005 a luat în calcul suma aferentă anului 2004 și a considerat-o deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2005, ceea ce încalcă principiul independenței exercițiului financiar.

Se mai menționează că odată cu începerea inspecției fiscale, reclamanta a pierdut dreptul de a mai depune declarații rectificative aferente perioadei verificate, dar organul de control avea această obligație, conform art. 5 din Codul fiscal și art.7 din Codul de procedură fiscală.

A fost reluată concluzia expertului potrivit căreia că în mod corect nu a fost admisă la deducere în 2005 suma reprezentată de cheltuielile aferente anului 2004, dar în mod incorect nu a fost ajustat rezultatul fiscal al anului 2004 cu suma cheltuielilor deductibile, iar faptul că echipa de control nu a permis micșorarea cheltuielilor nedeductibile aferente anului 2005 cu această sumă a fost o măsură corectă, dar ceea ce nu a fost justificat a fost refuzul de a ajusta rezultatul fiscal al anului 2004.

Au fost invocate prevederile art.19 alin.1 din Codul fiscal, dar aplicabilitatea prevederilor art.5 din Codul de procedură fiscală, a art. 7 și art. 94 din Codul de procedură fiscală și, sub acest aspect, contestația reclamantei a fost considerată întemeiată, în sensul că în mod corect nu a fost admisă la deducere în 2005 suma reprezentată de cheltuielile aferente anului 2004, dar în mod incorect nu a fost ajustat rezultatul fiscal al anului 2004 cu suma cheltuielilor deductibile.

*Nelegalitatea anulării pierderii fiscale aferentă anului 2005 și includerii ei în categoria cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2006.*

Soluționarea acestui motiv de contestație este o consecință a considerării ca întemeiată a criticii de la punctul anterior și ca urmare a recalculării impozitului pe profit pe anul 2004 ca efect al ajustării rezultatului fiscal conform celor reținute mai sus, expertul a reținut că, în condițiile în care recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2004 produce efecte în cascadă, după refacerea declarației 101 pe anul 2004 prin recalcularea impozitului pe profit pe acest an, prin luarea în calcul a sumei de X mii lei reprezentând cheltuieli cu retratarea aferente anului 2004 (suma corespunde sumei de X lei care este cea corectă, societatea luând în calcul în documentele contabile suma de X lei, deși totalul cheltuielilor cu retratarea era de X lei), în anul 2005 se înregistrează o pierdere fiscală de X RON.

Prin urmare, caracterul întemeiat al acestei critici este parțial, în limita sumei calculate de expert la obiectivul nr. 3 din expertiza contabilă de la dosar.

Cu privire la obiectivul nr. 4 care a urmărit să se stabilească dacă calculul efectuat de organele de control cu privire la *impozitul suplimentar datorat de reclamantă aferent anului 2006* prezentat în Anexa 11 a raportului de inspecție fiscală este corect (în ceea ce privește modul de ajustare a profitului impozabil aferente anului 2006 cu pierderea fiscală aferentă anului 2005) expertul a reținut că a refăcut calculul impozitului pe profit, similar cu obiectivul nr. 3.

S-a reținut că din suma de X lei stabilită în plus de organul de control ca reprezentând cheltuieli nedeductibile, se justifică doar suma de X lei cheltuieli nedeductibile stabilite în plus de organul de control, compuse din: X lei cheltuieli de deplasare a unor persoane neangajate; X lei cheltuieli cu asigurarea medicală nedeductibile; X lei

prestări servicii nedeductibile. Diferența de X lei reținută de organul

de control nu se justifică, nefiind nominalizat în raportul de inspecție



fiscală din ce se compune această sumă. Astfel, s-a reținut de către expert că impozitul suplimentar aferent anului 2006 stabilit de organul de control la suma de X lei nu este corect, acesta fiind doar de X lei.

Prin urmare, și acest motiv a fost considerat parțial întemeiat, în limita acestor calcule făcute de expert la obiectivul nr. 4 din expertiza contabilă depusă la dosar.

*Cu privire la invocarea nelegalei anulări a tratamentului de venit neimpozabil a sumei de X lei, aferent anului 2007*

S-a reținut de către instanța de fond că la data de 30.11.2006, societatea a încheiat un contract de servicii de manufacturare cu clientul său X, data de începere efectivă a contractului fiind data de 1 X 2007.

Conform clauzelor contractuale, prețul pentru serviciile prestate de către societate s-a determinat pe baza metodei „cost plus” (în cazul de față marja de profit aferentă acestei tranzacții a fost fixată la 3 %). Cu alte cuvinte, costurile aferente derulării Contractului de manufacturare au fost majorate cu 3 % și facturate clientului X. Veniturile din derularea Contractului de manufacturare, în cuantum de 2X RON, au fost evidențiate distinct în evidențele contabile ale Societății în contul 704 „Venituri din serviciiX”.

În totalul costurilor care au contribuit la obținerea veniturilor aferente Contractului de manufacturare se găsește și suma de X lei (prin rotunjire X lei) care are următoarea componență: X lei, reprezentând salariile unor persoane detașate în România și implicate în activitatea societății, respectiv în derularea contractului de manufacturare; X lei reprezentând alte cheltuieli ocazionate de persoanele detașate în România și suportate de Societate (bilete de avion, chirie, diverse cheltuieli).

La calculul impozitului pe profit aferent anului 2007, societatea a considerat suma de X RON nedeductibilă fiscal, dar având în vedere că aceasta sumă a fost facturată clientului X BV cu o marja de 3 %, societatea a considerat ca sunt aplicabile prevederile art. 20 Cod fiscal, conform cărora sunt considerate venituri neimpozabile veniturile rezultând din recuperarea cheltuielilor nedeductibile fiscal.

Echipa de control a apreciat că prevederile articolului 20 Cod Fiscal nu îi sunt aplicabile societății, întrucât aceste cheltuieli nu fac obiectul unor refacturări separate sau recuperări, altele decât cele înregistrate în contul 704 „Venituri din servicii Netherland”, ci ele se găsesc în cuprinsul sumelor facturate clientului Flextronics BV cu titlu de prestări de servicii aferente Contractului de manufacturare, procedând în consecință la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2007.

Au fost invocate prevederile art.20 lit. c) Cod fiscal și ale punctului 20 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Cu privire la obiectivul nr. 5, referitor la suma de X lei reprezentând venituri din prestări servicii rezultate din derularea contractului de manufacturare nr.X.2006 încheiat cu X, expertul a avut de răspuns la mai multe întrebări, iar instanța de fond și-a însușit pe deplin concluziile expertului.

Astfel, cu privire la problema dacă societatea a aplicat corect acestei sume tratamentul de venit neimpozabil, față de prev. art. 20 lit. c) din Codul fiscal și pct.20 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, expertul a reținut că răspunsul este negativ, aceste cheltuieli fiind deductibile. Astfel, din documente reiese că S.C. X SRL a încheiat cu X contractul de manufacturing nr.X.2006, în baza acestuia reclamanta emițând facturi care cuprind contravaloarea cheltuielilor suportate de societate pentru fabricarea produselor, la care se adaugă o marjă de 3%. Expertul a reținut că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri, aplicându-se regula generală din art.19 alin.1 din Codul fiscal, în sensul că sunt impozabile și deci deductibile, față de dispozițiile art. 20 lit. c) din Codul fiscal, care stabilesc că veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere sunt neimpozabile, dar în mod eronat reclamanta a considerat că cheltuielile erau nedeductibile.

Este evident că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri, cât timp aceste cheltuieli se regăsesc în sumele facturate clientului X cu titlu de prestări de servicii aferente contractului de manufacturare, iar instanța de fond a constatat aplicabilitatea prev. art.19 alin.1 din Codul fiscal, în sensul că aceste

cheltuieli sunt deductibile. Faptul că în mod greșit reclamanta a apreciat că aceste cheltuieli erau nedeductibile, nu poate duce la consecința considerării lor ca venituri neimpozabile.

La întrebarea dacă au fost înregistrate cheltuielile nedeductibile corespunzătoare acestor venituri considerate neimpozabile de către reclamantă, expertul a arătat că în evidențele reclamantei, aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferente anului 2007. Astfel, suma de X lei reprezentând salariile unor persoane străine și detașate în România a fost impozitată și impozitul a fost achitat.

Cu privire la problema dacă constatările organului de control în sensul anulării tratamentului de venit neimpozabil pe considerentul că recuperarea cheltuielilor nu s-a făcut printr-un venit separat, altul decât cel înregistrat de societate în contul 704 („venituri din servicii Netherland”), sunt corecte, expertul a reținut că în mod corect a fost aplicat tratamentul de venit impozabil, deoarece aceste venituri nu fac parte din categoria veniturilor neimpozabile; în schimb, s-a reținut că organul de control trebuia să reconsidere cheltuielile făcute ca fiind deductibile și să diminueze astfel baza impozabilă aferentă calculului impozitului pe profit.

Cu privire la obiectivul nr.6 al expertizei, respectiv recalcularea sumelor datorate de societate cu titlu de debite și a sumelor datorate cu titlu de majorări/ penalități/ dobânzi, în lumina concluziilor de la punctele anterioare, expertul a reținut că în urma recalculării impozitului pe profit pe perioada anilor 2004-2009 a rezultat un debit în plus față de cele stabilit de reclamantă în cuantum de X lei (față de X lei stabilit de organul de control), majorările de întârziere sunt în cuantum de X lei calculate în baza art.116 din OG nr.92/2003, penalitățile de întârziere în sumă de X lei calculate conform art. 121 din OG nr. 92/2003 (adică accesorii în cuantum de X lei stabilite de expert, față de X lei stabilite de organul de control).

S-a constatat că este întemeiată și cererea reclamantei de restituire a sumelor achitate în plus, cerere formulată de reclamantă în temeiul art. 8 alin. 1 din Legea nr.554/2004. Prin înscrisurile depuse la termenul din 18.09.2013 (filele 2463-2468 vol. IX), atașând acestei

cereri următoarele înscrisuri: copia ordinului de plată nr. X 25.02.2011 privind suma de X lei cu titlu de TVA; copia Ordinului de plată nr. X.02.2011 privind suma de X lei cu titlu de majorări; copia ordinului de plată nr. X2.2011 privind suma de X lei cu titlu de obligații fiscale suplimentare și au fost obligate pârâtele la restituirea către reclamantă a sumei de X lei, achitată în plus.

*În ceea ce privește invocarea de către reclamantă a nelegalității soluției respingerii ca nemotivată a contestației pentru anumite categorii de cheltuieli.*

Această critică se referă la criticile aduse prin contestație cu privire la impozitul pe profit aferent următoarelor cheltuieli: presări de servicii în sumă de X lei, 3X lei, X5 lei, X lei; cheltuieli cu deplasarea unor persoane care nu sunt angajate ale societății în sumă de X lei, X lei, 1X lei, X lei; cheltuieli cu decontările în contul clientului X în quantum de X lei; cheltuieli cu medicamentele acordate salariaților cu titlu gratuit în sumă de X lei; cheltuieli cu mijloace fixe lipsă din gestiune neimputabile în sumă de X lei.

Intimata, în soluționarea contestației, a apreciat că nu se poate investi cu soluționarea acestei critici din contestație, în condițiile în care societatea nu aduce în susținere niciun fel de motivații referitoare la aceste sume.

Din analiza conținutului contestației (filele 32-45) s-a constatat că reclamanta nu a adus nicio critică concretă cu privire la impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli, astfel că în mod corect a reținut organul fiscal că, în lipsa unor argumente concrete, nu poate să se pronunțe asupra acestui capăt de contestație și că, în mod corect, a reținut organul de soluționare prevederile art. 206 alin.1 lit.c) și d) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

### **3. Calea de atac exercitată**

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală și a solicitat admiterea recursului, modificarea în parte a sentinței atacate și menținerea ca legală a hotărârii în ceea ce privește capetele de cerere pentru care a fost respinsă acțiunea.

În motivele de recurs, fiind invocat motivul de recurs prevăzut de art.304 pct.6 Cod procedura civilă, s-a solicitat *modificarea hotărârii atacate în ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor din prestări servicii în cuantum de X lei*, întrucât instanța a acordat mai mult decât s-a cerut, deși chiar reclamanta a apreciat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, astfel că organele fiscale nu se puteau pronunța decât asupra cheltuielilor considerate de societate ca fiind deductibile fiscale nu și asupra celor pe care reclamanta le-a declarat nedeductibile.

Mai mult, recurenta critică soluția instanței de fond pentru că a reconsiderat suma ca fiind deductibilă fiscal numai în baza concluziilor raportului de expertiză efectuat în cauză, fără să ia în considerare întreg materialul probator administrat în cauză, iar din lecturarea hotărârii nu reiese decât argumentele expertului și nu convingerea intimă a instanței, hotărârea fiind nemotivată din acest punct de vedere.

Recurenta a considerat că reclamanta datorează impozitul pe profit determinat ca urmare a influențării bazei impozabile cu suma de X lei înregistrată prin Declarația 101 privind impozitul pe profit pe anul 2007 la venituri neimpozabile și, în situația în care reclamanta nu a făcut dovada înregistrării de cheltuieli nedeductibile corespunzătoare veniturilor pentru această sumă au fost încălcate prevederile art.20 lit. c) din Legea nr.571/2003, pct.20 din HG nr.44/2004 și art.17 alin.2 din Legea nr.82/1991.

Au fost considerate de către recurentă aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Codul fiscal și că, în raport de aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferențe dintre veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile impozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile dar și că sunt incidente prevederile art.20 lit. c) Cod fiscal și art.20 din Normele metodologice aplicabile prin HG nr.44/2004.

Cum veniturile în sumă de X lei reprezintă venituri înregistrate în mod obișnuit pentru recuperarea costurilor de manufacturare și facturate clientului, susține recurenta că, în mod corect, organele de

impunere fiscală au reîntregit baza impozabilă a profitului pe anul 2007 cu suma respectivă.

Hotărârea instanței de fond a fost criticată ca fiind nelegală pentru că a fost dată cu aplicarea greșită a legii (art.304 pct.9 Cod procedură civilă) *în ceea ce privește impozitul pe profitul aferent cheltuielilor cu retratarea aferente anului 2004 în sumă de X lei.*

În privința acestui impozit, recurenta a arătat că instanța de fond a preluat mecanic concluziile raportului de expertiză, hotărârea fiind neclară și lipsită de logică juridică pentru că s-a reținut că „în mod corect, nu a fost admisă la deducere în anul 2005 suma reprezentată de cheltuielile aferente anului 2004, dar în mod incorect nu a fost ajustat rezultatul fiscal al anului 2004 cu suma cheltuielilor deductibile”.

S-a apreciat că acest capăt de cerere este nefondat în condițiile în care societatea a dedus respectiva sumă la calculul profitului impozabil pe anul 2005, fără să depună declarația rectificativă aferentă exercițiului fiscal 2004, iar instanța de fond nu a luat în considerare prevederile pct.13 din HG nr. 44/2004.

Pentru că a anulat pierderea fiscală aferentă anului 2005 și suma a fost inclusă în categoria cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2006, recurenta apreciază că instanța a preluat concluziile raportului de expertiză, fără să aibă în considerare celelalte probe administrate la dosar și susținerile tuturor părților.

În ceea ce privește *recuperarea pierderii declarate pe anul 2005 în sumă de X lei* s-a învederat instanței de recurs faptul că în mod corect organele de inspecție fiscală au constatat că reclamanta nu avea dreptul să recupereze în anul 2006 pierderea de X lei declarată prin Declarația 101 aferentă anului 2005, în condițiile în care potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea a realizat de fapt profit impozabil în anul 2005, fiind invocate dispozițiile art.26 alin.1 Cod fiscal și pct.73-71 din HG nr.44/2004.

Au fost reluate aprecierile din raportul de inspecție fiscală unde s-a reținut că, în urma constatării existenței unor cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal și recalculării profitului

impozabil pe anul 2005, a rezultat o diferență de profit impozabil în sumă de X lei la care corespunde impozit pe profit în sumă de X lei și nu pierdere fiscală, așa cum a declarat societatea prin Declarația 101 aferentă anului 2005, astfel încât nu are dreptul de a recupera pierderea raportată eronată pentru anul 2005 din profitul impozabil aferent anului 2006, conform prevederilor legale – art.26 alin.1 Cod fiscal, pct.73-74 din HG nr.44/2004.

Soluția instanței de fond a fost dată cu aplicarea greșită a legii, susține recurenta, și în ceea ce privește *majorările de întârziere în sumă de 598.033 lei și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar –X lei*, acestea fiind legal datorate.

S-a solicitat modificarea hotărârii atacate în sensul *respingerii acțiunii ca inadmisibilă în ceea ce privește obligarea instituției la restituirea către societate a sumei de X6 lei, achitată în plus.*

În legătură cu inadmisibilitatea acestui capăt de cerere s-a invocat faptul că pentru restituirea acestor sume există o procedură specială prevăzută de OMFP nr.1899/2004 și în art.117 alin.1 lit. f) din OG nr.92/2003, astfel că instanța de judecată, într-o primă fază, nu poate dispune decât cu privire la legalitatea actelor administrativ-fiscale atacate și dacă suma stabilită prin acestea este datorată sau nu bugetului de stat și nu se poate dispune restituirea sumelor deoarece organele fiscale, fiind ținute de hotărâre nu ar avea posibilitatea de a compensa sumele, iar întreaga procedură reglementată de lege ar rămâne fără finalitate.

Reclamanta poate solicita instanței de judecată cel mult exonerarea de la plata acestor sume sau constatarea faptului că acestea nu sunt datorate bugetului de stat ca o consecință a anulării actelor administrative fiscale, iar ulterior, va putea solicita restituirea sumelor în temeiul art.117 alin.1 lit. f) Cod fiscal, restituirea fiind posibilă după compensarea sumelor a căror restituire se cere cu cele pe care contribuabilul le datorează bugetului de stat.

Au fost invocate atât prevederile art.117 alin.6 și 9 Cod fiscal, dar și cele ale pct.2 și 3 alin.2, 5 și pct.6 alin.2 din OMFP nr.1899/2004, care stabilesc o procedură administrativă specială, fiind inadmisibilă

cererea de restituire a sumelor nedatorate ca urmare a anulării actelor administrative fiscale de către instanță.

Recurenta a apreciat că hotărârea instanței de fond a fost dată cu aplicarea greșită a legii și în ceea ce privește *obligarea pârâtelor la plata sumei de X lei cu titlu de cheltuieli de judecată*, reprezentând X lei onorariu parțial de expertiză și X lei onorariu parțial de avocat, întrucât nu este îndeplinită condiția culpei procesuale și nici a atitudinii în derularea procesului.

O altă condiție care trebuie îndeplinită pentru acordarea cheltuielilor de judecată este, în aprecierea recurenteii, ca partea care le solicită să fi câștigat în mod irevocabil procesul, condiție care nu este îndeplinită în cauză.

În subsidiar, s-a solicitat să se facă aplicarea art.274 alin.3 Cod procedura civilă pentru că nu este vorba de o complexitate deosebită a cauzei și de un volum de muncă ce poate să justifice acordarea cheltuielilor de judecată de X lei, litigiul fiind prelungit de solicitarea reclamantei de a fi efectuată o a doua expertiză.

Intimata X a formulat întâmpinare și a solicitat respingerea recursului ca nefondat.

#### **4. Soluția instanței de recurs**

După examinarea motivelor de recurs, a dispozițiilor legale incidente în cauză, Înalta Curte va admite recursul declarat pentru următoarele considerente:

Instanța de fond a fost investită cu soluționarea acțiunii în anulare a Deciziei nr389/2011 emisă de ANAF, anularea parțială a Deciziei de impunere nr.X.2011 emisă de DGAMC – Xși anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr.X.2011 în ceea ce privește diferențele suplimentare de impozit pe profit aferente trimestrului IV 2004, anii 2005-2007 și majorările de întârziere aferente.

Instanța de fond a admis în parte cererea reclamantei și a anulat în parte actele contestate în privința impozitului pe profit suplimentar în sumă de X lei, majorările de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de X lei și penalități aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de X lei și au fost menținute în rest actele contestate, respectiv în ceea ce privește nedeductibilitatea



sumelor reprezentând cheltuielile de asigurări medicale suportate de societate în numele personalului angajat trimis în delegație în afara României în cuantum de X Ron, parțial în ceea ce privește nelegalitatea anulării pierderii fiscale aferentă anului 2005 calculată la X Ron, parțial în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar aferent anului 2006 și referitor la sumele pentru care contestația în procedura administrativă a fost respinsă ca nemotivată.

Criticile din recurs vizează soluția de admitere a acțiunii, iar instanța de recurs va analiza aceste critici, iar pentru sumele pentru care instanța de fond a respins acțiunea reclamantei se va constata că acestea nu au fost contestate pe calea recursului.

Criticile recurente sunt fondate.

*Referitor la criticile din recurs privind impozitul pe profit aferent veniturilor din prestări servicii în cuantum de X lei*

Așa cum s-a arătat în actele fiscale și cum a reținut și instanța de fond, la 30.11.2006, societatea reclamantă a încheiat un contract de prestări servicii de manufacturare cu clientul său Flextronics Europe BV, data începerii contractului fiind 1.01.2007, iar în baza acestuia au fost considerate costuri suma de X lei, din care X lei – salariile unor persoane detașate în România și implicate în activitatea societății, respectiv în derularea contractului de manufacturare și X – alte cheltuieli ocazionate de persoanele detașate în România și suportate de societate.

Pentru anul 2007, atunci când a calculat impozitul pe profit, societatea a considerat că suma de X lei este nedeductibilă fiscal pentru că suma a fost facturată clientului X cu o marjă de 3% și a considerat că ar fi aplicabile dispozițiile art.20 din Codul fiscal.

Sub aspectul aplicării prevederilor art.19 alin.1 Cod fiscal sau ale art.20, instanța de fond a arătat că și-a însușit concluziile expertului și a apreciat că *sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 Cod fiscal*, în sensul că aceste cheltuieli sunt deductibile, dar că dacă reclamanta a apreciat în mod greșit cheltuielile ca fiind nedeductibile, nu poate duce la consecința considerării lor ca venituri neimpozabile.

În condițiile în care instanța de fond, însușindu-și concluziile raportului de expertiză, a considerat că sunt legale constatările

organului de control fiscal în sensul anulării tratamentului de venit neimpozabil și că *nu sunt aplicabile prevederile art.20 Cod fiscal*, așa cum susține reclamanta, nu putea ajunge la concluzia că organele fiscale trebuiau să diminueze baza impozabilă aferentă calcului impozitului pe profit cu această sumă.

Pentru a fi aplicabile prevederile art.20 lit. c) Cod fiscal potrivit căroră: „Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil – veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducerea, venituri din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducerea, precum și *venituri din recuperarea cheltuielilor nedeductibile*”, se impune ca pentru a fi considerate venituri neimpozabile, trebuie să se facă dovada înregistrării cheltuielilor nedeductibile fiscal aferente acestor venituri, or, în speță, nu s-a făcut o asemenea dovadă.

Societatea reclamantă a determinat profitul impozabil prin scăderea din totalul veniturilor atât a totalului cheltuielilor cât și a unei părți de venit considerat neimpozabil de o valoare egală cu cheltuielile nedeductibile care au fost adăugate dar fără să facă dovada că nu s-a acordat dreptul de deducere la momentul efectuării cheltuielilor sau că veniturile reprezintă recuperări de astfel de cheltuieli, cerințe impuse de acest text.

De aceea, sub acest aspect, soluția instanței de fond este nelegală, iar criticile din recurs sunt fondate.

*În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu retratarea aferente anului 2004 în sumă de X lei*

Această sumă este formată din suma de 1X lei – indemnizații achitate angajaților proprii în procent de 7X pe perioada întreruperii temporare a activității din cauza șomajului tehnic și X lei – cheltuieli din retratarea efectuată cu ocazia auditării bilanțului contabil aferent anului 2004, iar în anul 2004 societatea reclamantă a evidențiat-o în declarația privind calculul impozitului pe profit ca fiind cheltuieli nedeductibile.

Organele de control fiscal au considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2005 în raport de prevederile art.19 alin.1 Cod fiscal.

Instanța de fond a arătat că deși societatea putea rectifica eroare din declarația anulă de impozit pe profit aferentă anului 2004, nu a făcut acest lucru, fără a avea o explicație concretă pentru această omisiune, că odată cu începerea inspecției fiscale a pierdut dreptul a depune declarații rectificative aferente perioadei verificate și că măsura luată de echipa de control de a nu permite micșorarea cheltuielilor deductibile aferente anului 2005 cu această sumă este corectă, totuși a considerat că se impune anularea actelor contestate în baza art.19 alin.1 Cod fiscal și art.5, 7 și 94 Cod procedura fiscală.

Concluzia instanței de fond este contrară prevederilor art.19 alin.1 Cod fiscal, dar și pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Conform art.19 alin.1 Cod fiscal: „Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sumă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile...”, iar potrivit pct.13 din HG nr.44/2004: „Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise la corectări prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legilor în vigoare”.

Dispozițiile legale din Codul de procedură fiscală invocate de către instanța de fond ca temei al admiterii acțiunii pe această sumă nu pot justifica această soluție.

Într-adevăr, art.7 Cod procedura fiscală se referă la rolul activ al organelor fiscale și obligația de îndrumare a contribuabilului, dar nu poate fi invocat acest rol activ în cazul în care, fără a exista o justificare a anumitor acțiuni sau inacțiuni, contribuabilul nu procedează la depunerea unor declarații rectificative pentru anul fiscal 2004.

Așa cum s-a reținut atât de organele fiscale cât și de către instanța de fond, DGFP X a comunicat reclamantei încă din luna aprilie 2005 că aceste cheltuieli sunt deductibile, reclamanta nu a depus declarația rectificativă, așa cum cer prevederile legale și cum chiar este recunoscut de aceasta.

Nu se poate imputa organelor fiscale lipsa de diligență a contribuabilului care, deși informat despre încadrarea unor cheltuieli într-o anumită categorie, nu procedează la rectificarea declarațiilor inițiale, fie din necunoaștere, fie din neglijență.

Faptul că dispozițiile art.94 alin.3 lit. c) Cod procedura fiscală cer organului fiscal să procedeze la „stabilirea corectă a bazei de impunere a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/ sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale” nu înseamnă că acesta poate să nu aplice prevederile legale și, cum este cazul în speță, deși reclamanta avea obligația să depună declarația rectificativă pentru anul 2004, nu a procedat în acest fel și a dedus, în anul următor această sumă ca fiind una deductibilă, mai ales că odată cu începerea inspecției fiscale, aceasta a pierdut dreptul de a mai putea depune declarații rectificative aferente perioadei verificate.

De aceea, se constată că sunt fondate criticile recurente și se impune admiterea recursului și în privința acestei sume.

*Privitor la recuperarea pierderii fiscale din 2005 în sumă de X lei*

În raport de soluția adoptată de instanța de recurs privind caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu retratarea aferente anului 2004 în sumă de X lei din profitul impozabil pe anul 2005, se constată că sunt întocmite cu respectarea prevederilor legale actele fiscale contestate și cu privire la suma de X lei considerată de reclamantă ca fiind pierdere fiscală aferentă anului 2005 și ce urma a fi recuperată în 2006.

În anul 2005 reclamanta a înscris în Declarația 101 pierderea fiscală de X lei și a dorit recuperarea ei în anul 2006 din profitul impozabil.

Însă, pentru că în anul 2005 a fost recalculat profitul impozabil, s-a stabilit că, de fapt, pentru anul 2005, reclamanta nu are pierdere fiscală ci se impune plata sumei de X lei impozit pe profit.

Chiar dacă dispozițiile art.26 alin.1 Cod fiscal prevăd că: „Pierderea anuală stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi...”, aceasta nu se aplică reclamantei deoarece în anul 2005 nu a înregistrat pierdere fiscală de X lei care să fie recuperată în anul 2006, ci în anul 2005 a realizat o diferență de profit impozabil de X lei pentru care a fost calculat impozit pe profit, iar pentru neplata acestora au fost calculate și accesoriile aferente.

În aceste condiții, pentru anul 2006 profitul impozabil nu poate fi cel reținut de instanța de fond care a preluat concluziile raportului de expertiză, ci va fi cel stabilit de către organele de control fiscale și care nu au scăzut din acest profit impozabil pierderea fiscală de X lei reclamanta fiind obligată la plata impozitului pe profit și a majorărilor aferente, astfel că soluția instanței de fond este nelegală.

*Referitor la solicitarea recurentei de modificare a hotărârii atacate în sensul respingerii acțiunii ca inadmisibilă în ceea ce privește obligarea instanței la restituirea sumei de X lei, achitată în plus, se constată că instanța de fond a obligat pârâtele ANAF și X la restituirea acestei sume, dar lipsește motivarea acestui capăt de cerere, fiind indicat numai art.8 din Legea nr.554/2004 și ordinele de plată a sumelor reprezentând TVA, majorări, obligații fiscale suplimentare.*

Oricum, soluția instanței de fond este nelegală nu numai pentru că lipsește motivarea dar și pentru că au fost nesocotite prevederile art.117 din OG nr.92/2003 și cele ale OMF nr.1899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și rambursarea sumelor de la buget și de acordare a dobânzilor convenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal.

Conform art.117 alin.1 din OG nr.92/2003: „Se restituie la cererea debitorului următoarele sume: a) cele plătite fără existența unui titlu de creanță; b) cele plătite în plus față de obligația fiscală; c) cele plătite ca urmare a unei erori de calcul; d) cele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale; e) cele de rambursat

de la bugetul de stat; f) cele stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare sau ale altor organe competente potrivit legii; g) cele rămase după efectuarea distribuirii prevăzute la art. 170; h) cele rezultate din valorificarea bunurilor sechestrate sau din reținerile prin poprire, după caz, în temeiul hotărârii judecătorești prin care se dispune desființarea executării silite”.

Între altele, pot fi restituite la cerere sumele stabilite prin hotărâri judecătorești ca nefiind datorate de către contribuabil și, de aceea, pentru a se putea cere restituirea trebuie să existe o hotărâre

judecătorească prin care să fie anulate obligațiile stabilite de către

organele fiscale, adică să fie stabilit că sumele nu erau datorate de către contribuabil.

Față de soluția adoptată de instanța de fond pentru unele categorii de obligații fiscale și de cele stabilite prin prezenta hotărâre, se impune modificarea sentinței atacate și în privința acestui capăt de cerere și respingerea celui privind obligarea pârâtei la restituirea sumei de X lei.

Având în vedere că împotriva sentinței pronunțate de instanța de fond prin care a fost respinsă acțiunea reclamantei în ceea ce privește deductibilitatea sumei de X lei reprezentând cheltuielile de asigurări medicale suportate de societate în numele personalului angajat trimis în delegație în afara României și în privința sumelor pentru care contestația în procedura administrativă a fost respinsă ca nemotivată (impozitul pe profit aferent următoarelor cheltuieli: cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de X lei; 1X lei și 9X lei, cheltuieli cu deplasarea unor persoane care nu sunt angajate ale societății – în sumă de X lei; X lei; 1X9 lei și X lei; cheltuielile cu decontările în quantum de X lei, cheltuielile cu medicamentele acordate salariaților cu titlu gratuit în sumă de X lei și cheltuielile cu mijloace fixe lipsă din gestiune în sumă de X lei), reclamanta nu a exercitat calea de atac, iar instanța de recurs nu le mai poate analiza sub acest aspect, hotărârea intrând în puterea de lucru judecat.

De aceea, în baza art.312 Cod procedura civilă raportat la art.20 alin.3 din Legea nr.554/2004, va fi admis recurs, va fi modificată sentința atacată și se va respinge acțiunea reclamantei ca neîntemeiată.

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

Admite recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr.X noiembrie 2013 a Curții de Apel București – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că respinge acțiunea reclamantei S.C. X SRL, ca neîntemeiată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 14 mai 2015.

**JUDECATOR,**  
Xrin

**JUDECATOR,**  
X

**JUDECATOR,**  
Xartires

**MAGISTRAT ASISTENT,**  
X