

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

**DECIZIA nr. 4372**

**Dosar nr. 505/33/2010\***

**Ședința publică de la 18 noiembrie 2014**

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

**&&&**

S-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. .X. S.R.L. .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X.) pentru Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. împotriva Sentinței nr..X. din 5 octombrie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, precum și recursurile declarate de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. în nume propriu și pentru Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr. .X. din 18 ianuarie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au avut loc în ședința publică din data de 21 octombrie 2014, fiind consemnate în Încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când Înalta Curte, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea pentru data de 4 noiembrie 2014 și apoi la data de 18 noiembrie 2014, când a hotărât următoarele:

**ÎNALTA CURTE**

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a II –a civilă, de contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. .X. S.R.L. .X., în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor .X. și Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X., a solicitat instanței anularea în parte a Deciziei nr. 280/2009 emisă de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și obligarea intimetei Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor să procedeze la soluționarea pe fond a contestației înregistrată sub nr. .X. din 20.01.2009 și cu privire la baza de impunere suplimentară pentru care a fost stabilită suplimentar de plată suma de .X. lei, reprezentând: .X. lei impozit pe profit; .X. lei dobânzi de întârziere aferente; .X. lei penalități de întârziere aferente; .X. lei TVA; .X. lei dobânzi și majorări de întârziere aferente; .X. lei penalități de întârziere aferente cu privire la care prin Decizia ANAF s-a dispus suspendarea soluționării contestației pe cale administrativă.

De asemenea, a solicitat anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală generală întocmit la data de 19.11.2008 și înregistrat sub numărul .X. din 26.11.2008 și anularea în parte a Deciziei de impunere nr..X. din 28.11.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de către Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, iar pe cale de consecință, înlăturarea din baza impozabilă stabilită suplimentar prin Raportul de inspecție suma în privința căreia contestația a fost soluționată prin respingere, în parte ca nefondată și în parte ca nemotivată; exonerarea reclamantei de plata sumei de .X. lei, reprezentând impozite și taxe și contribuții stabilite suplimentar prin Raportul de inspecție și Decizia de impunere și restituirea sumelor achitate ori executate silit în baza deciziei de

impunere contestată până la soluționarea irevocabilă a prezentei acțiuni; precum și obligarea intimatelor, în solidar, la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii, reclamanta a susținut că nu fost respectate prevederile procedurale, respectiv nerespectarea duratei maxime a inspecției fiscale corelată cu nelegalitatea suspendării inspecției fiscale.

Din această perspectivă, reclamanta a invocat dispozițiile art.104 din Codul de procedură fiscală, care prevăd că durata inspecției fiscale nu poate depăși 3 luni, neintrând în calculul acestei durate perioadele în care inspecția fiscală a fost suspendată.

În opinia reclamantei, cronologia derulării inspecției - începută la 01.03.2008, suspendată la 16.05.2008 până la 25.08.2008 și apoi din nou suspendată de la 25.08.2008 până la 05.11.2008, finalizată la 19.11.2008 sau 26.11.2008 - denotă preocuparea organului de inspecție fiscală pentru o conformare "formală" în durata legală maximă a inspecției fiscale, însă durata a fost depășită atât în situația în care suspendările sunt considerate de instanță ca fiind nelegale, cât și în situația în care suspendările ar fi apreciate legale.

O altă critică formulată de reclamantă a vizat nerespectarea prevederilor legale ce reglementează perioada supusă inspecției fiscale, respectiv nulitatea avizului de inspecție.

Astfel, perioada efectiv controlată de către organul de inspecție fiscală a fost 01.03.2002 - 31.12.2007, fapt aflat de reclamantă în timpul desfășurării controlului, întrucât Avizul de inspecție fiscală nr..X./ 09.01.2008 a fost înștiințat și, pe cale de consecință, nul absolut pentru lipsa prevederilor impuse prin art.101 din Codul de procedură fiscală.

Cu privire la perioada supusă inspecției fiscale, reclamanta a invocat prevederile art.98 coroborate cu art. 101 din Codul de procedură fiscală.

Cu privire la nelegalitatea suspendării soluționării contestației pe cale administrativă, reclamanta a invocat prev. art.216 alin (4) din Codul de procedură fiscală,

O altă critică formulată de reclamantă s-a referit la încălcarea dreptului său la apărare în procedura soluționării contestației pe cale administrativă.

Reclamanta a mai adus critici referitoare la majorările, dobânzile și penalitățile de întârziere calculate pentru diferențele suplimentare stabilite la contribuțiile stabilite suplimentar, apreciind că organul fiscal nu argumentează stabilirea momentului de la care a calculat aceste creanțe accesorii, critici referitoare la obligațiile față de bugetul asigurărilor pentru șomaj cu privire la care a susținut că organul de inspecție fiscală nu a argumentat includerea sumelor plătite de reclamantă societății de asigurări, în fondul de salarii, precum și critici referitoare la creanțele accesorii contribuțiilor suplimentare, cu privire la care a apreciat că pârâta a încălcat art. 211 alin (3) din Codul de procedură fiscală.

Cu privire la obligațiile față de fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, reclamanta a arătat că problema este aceeași și în cazul contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale. Astfel, conform prevederilor Legii nr.200/2006 (art.7) baza de calcul o reprezintă fondul total de salarii brute realizate de salariați, iar Normele metodologice de aplicare a legii, aprobate prin H.G. 1850/2006, definesc explicit fondul total de salarii brute lunare fără a indica expres ori prin asimilare și sumele în discuție.

Cât privește contribuția pentru concedii și indemnizații datorate de angajator, reclamanta a apreciat că se impune a se lămuri dacă sumele în discuție sunt sau nu sunt incluse în baza de calcul la care angajatorul datorează contribuția pentru concedii și indemnizații.

Prin întâmpinarea formulată, s-a solicitat respingerea acțiunii, reiterându-se susținerile din decizia contestată.

Prin Sentința nr. .X. din 5 octombrie 2012, Curtea de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a admis în parte acțiunea formulată de către reclamanta S.C. .X. S.R.L., în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și

Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. și, în consecință, a anulat în parte Decizia nr. 280/2009 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor .X. din cadrul Agenția Națională de Administrare Fiscală; a anulat în parte Raportul de inspecție fiscală generală întocmit la data de 19.11.2008 și Decizia de impunere nr. .X. din 28.11.2008, privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X.; a înlăturat din baza impozabilă stabilită suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală generală suma de .X. lei cu privire la care contestația a fost soluționată prin respingere (cap VI, pct. 5-21 din raportul de inspecție fiscală generală întocmit la data de 19.11.2008, respectiv pct. 2 din decizia nr 280/2009); a exonerat reclamanta de plata sumei de .X. lei, reprezentând impozite și taxe și contribuții stabilite suplimentar prin raportul de inspecție fiscală generală întocmit la data de 19.11.2008 și Decizia de impunere nr. .X. din 28.11.2008 și a obligat pârâtele în solidar la plata sumei de .X. lei către reclamant, cu titlu de cheltuieli de judecată parțiale.

Totodată, a respins cererea de obligare a pârâtei Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală De Soluționare A Contestațiilor .X. să procedeze la soluționarea pe fond a contestației înregistrate sub nr. .X. din 20 ianuarie 2009 și cu privire la baza de impunere suplimentară pentru care a fost stabilită suplimentar de plată suma de .X. lei și în legătură cu care s-a dispus suspendarea soluționării contestației pe cale administrativă (pct. 4 din decizia nr 280/2009).

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a reținut că prin sentința civilă nr. .X./10.03. 2011 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosar nr 505/33/2010 a fost admisă acțiunea formulată de către reclamanta S.C. .X. S.R.L. .X. în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor .X. și Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. și, în consecință, s-a dispus anularea în parte a Deciziei nr. 280/2009 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor .X. din cadrul Agenției Naționale de

Administrație Fiscală; obligarea pârâtei Agenția Națională de Administrație Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor .X. să procedeze la soluționarea pe fond a contestației înregistrate sub nr. .X. din 20 ianuarie 2009 și cu privire la baza de impunere suplimentară pentru care a fost stabilită suplimentar de plată suma de .X. lei și în legătură cu care s-a dispus suspendarea soluționării contestației pe cale administrativă; anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală generală întocmit la data de 19.11.2008 și Decizia de impunere nr. .X. din 28.11.2008, privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X.; înlăturarea din baza impozabilă stabilită suplimentar prin Raportul de Inspecție a sumei cu privire la care contestația a fost soluționată prin respingere; exonerarea reclamantei de la plata sumei de .X. lei, reprezentând impozite și taxe și contribuții stabilite suplimentar prin raportul de Inspecție și Decizia de impunere și obligarea pârâtelor în solidar la plata sumei de .X. lei către reclamant, cu titlu de cheltuieli de judecată.

Prin decizia nr .X. din 29.03.2012 pronunțată de ICCJ în dosar nr 505/33/2010 au fost admise recursurile declarate de către Agenția Națională de Administrație Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor .X. și Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X., a fost casată sentința civilă nr. .X./2011 și s-a dispus trimiterea cauzei spre rejudecare, reținându-se, în esență, ca nu există o vătămare cauzată de suspendarea intervenită în temeiul art. 2 lit. a din Ordinul nr708/2006 și nu se impune anularea din acest motiv.

De asemenea, s-a reținut că nici suspendarea dispusă în temeiul art. 2 lit. e din același ordin nu a adus vreo vătămare reclamantei, iar în consecință, nu s-a analizat fondul cererii. Nu s-a examinat pe fond nici obligarea pârâtei Agenția Națională de Administrație Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor .X. să procedeze la soluționarea pe fond a contestației înregistrate sub nr. .X. din 20 ianuarie 2009 și cu privire la baza de impunere suplimentară pentru care a fost stabilită suplimentar de

plată suma de .X. lei și în legătură cu care s-a dispus suspendarea soluționării contestației pe cale administrativă – urmare a formulării unei plângeri penale.

În rejudecare, dosarul a fost înregistrat sub nr 505/33/2010\*.

În cauză, s-a administrat proba cu înscrisuri și s-a dispus efectuarea unui raport de expertiza în specialitatea contabilitate.

Referitor la nulitatea actelor administrativ fiscale, instanța de fond a reținut că, în raport și de dezlegările date de ICCJ în primul ciclu procesual, nu a fost făcută dovada pretinselor vătămări.

Curtea a observat, referitor la cele două contracte de asigurare încheiate de .X. și, respectiv la natura primelor de asigurare achitate de către .X. către asiguratorii și la sumele încasate de beneficiarii polițelor de asigurare, că inspecția fiscală nu a modificat baza de impunere a impozitului pe venituri din salarii și asimilate salariilor și nici nu a calculat impozit pe salarii suplimentar.

A apreciat ca fiind corectă susținerea reclamantei în sensul că, deși Codul fiscal permite recalificarea formei tranzacției (în speță cele două contracte de asigurare), se impune recalificarea și a naturii fiscale a sumelor plătite și respectiv încasate, precum și individualizarea noii forme a tranzacției după reîncadrare.

Prima instanță a observat că, în ceea ce privește contribuțiile sociale, acestea se datorează în raport de venituri sub orice formă avansate de angajator direct angajatului. Or, reclamanta nu a plătit sumele în discuție angajaților, ci unor terți asiguratorii. În acest fel, sumele nu au intrat în patrimoniul angajaților, ci în cel al terțului asigurator, iar decizia de răscumpărare a polițelor aparține asiguratului și nu reclamantei.

Din această perspectivă, curtea a reținut că se impune numai impozitarea sumelor obținute de către persoanele fizice. Nefiind în prezenta unor venituri ce decurg direct din raportul de muncă nu se impunea includerea sumelor în fondul de salarii și nici plata contribuțiilor sociale aferente primelor de asigurare.

S-a mai reținut că există diferențe între sumele avansate de angajator cu titlu de prime de asigurare și sumele ce ar putea fi răscumpărate de angajat. Ori, răscumpărarea este exterioară

comportamentului angajatorului, fiind opțiunea fiecărui angajat și ținând de un alt mecanism contractual decât cel de muncă, respectiv de contractul de asigurare și de aprecierea oportunității activării clauzei de răscumpărare.

Totodată, instanța de fond a constatat că prin decizia nr. 280/2009 s-a dispus suspendarea soluționării contestației pe cale administrativă pentru suma de .X. lei, în condițiile în care procesul verbal nr. .X./19.11.2008 a fost înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria .X..

Or, potrivit art. 214 alin. 1 lit. a și alin. 3 din O.G. nr 92/2003, organul de soluționare poate suspenda soluționarea cauzei când organul de control a sesizat organele în drept cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni, procedura urmând fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

A reținut curtea că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală au fost incluse și sumele aferente procesului verbal nr .X./19.11.2008, acest aspect rezultând în mod cert din concluziile raportului de expertiză.

Prima instanță a mai observat că potrivit adresei primite de la Parchetul de pe lângă Judecătoria .X., cauza penală face obiectul dosarului nr .X./2008 al Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. și se află în lucru la IPJ .X. – Serviciul de Investigare a Fraudelor.

Prin urmare, judecătorul fondului a apreciat că nu se încalcă sentința nr. .X./2009 a Curții de Apel .X., de vreme ce rămâne în marja de apreciere a autorității pârâte soluțiile ce trebuie adoptate în calea administrativă.

Prin cererea înregistrată la data de 10.12.2012, reclamanta S.C. .X. S.R.L. .X. a solicitat instanței completarea sentinței civile nr. .X. din data de 05.10.2012 pronunțată în dosarul nr. 505/33/2010\* al Curții de Apel .X., în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. și Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X., în sensul admiterii cererii sale prin care a solicitat restituirea sumelor achitate ori executate silit în baza



deciziei de impunere nr. .X./28.11.2008, până la soluționarea irevocabilă a prezentei acțiuni.

În motivarea cererii sale, reclamanta a arătat că în cadrul petitului 7 din cerere a solicitat instanței „...să dispună restituirea sumelor achitate ori executate silit în baza deciziei de impunere contestată până la soluționarea irevocabilă a prezentei acțiuni”.

A precizat că s-a admis în parte acțiunea sa, dispunându-se exonerarea aproape în totalitate de la plata sumelor impuse, situație în care a considerat că solicitarea sa de la petitul 7 din cererea introductivă trebuia soluționată în mod afirmativ.

În aceste condiții, reclamanta a susținut că nesoluționarea cererii sale, apare ca o omisiune de soluționare a unui capăt de cerere accesoriu, fiind în situația reglementată de art. 281 ind.1 C.pr.civ., având în vedere și faptul că nici din cuprinsul considerentelor nu rezultă că acest capăt de cerere ar fi fost analizat sau că ar exista motive de respingere.

Pârâta Agenția Națională De Administrare Fiscală a formulat întâmpinare prin care a invocat, în principal, excepția lipsei calității sale procesuale pasive cu privire la cererea de completare a sentinței civile nr. .X./05.10.2012 pronunțată în dosarul nr. 505/33/2010\* al Curții de Apel .X. și în subsidiar, respingerea cererii ca inadmisibilă.

Prin Sentința nr. .X. din 18 ianuarie 2013, Curtea de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a admis cererea de completare a sentinței civile nr. .X. din 05.10.2012 pronunțată de către Curtea de Apel .X. în dosarul nr. 505/33/2010\*, cerere formulată de către reclamanta S.C. .X. S.R.L. în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor .X. și Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. și, în consecință a dispus completarea dispozitivului sentinței civile nr. .X. din 05.10.2012 pronunțată de către Curtea de Apel .X. în dosarul nr. 505/33/2010\*, în sensul că după pct. 6 din dispozitiv se introduce pct. 7 prin care se dispune restituirea de către pârâta Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. a sumelor

achitate ori executate silit în baza Deciziei de impunere nr. .X. din 28.11.2008, privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Finanțelor Publice Pentru Contribuabili Mijlocii .X..

Curtea a pronunțat această soluție, apreciind că acest capăt de cerere reprezintă o veritabilă întoarcere a executării în condițiile desființării parțiale a titlului executoriu emis de către pârâta Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X.. Ori, consecința anulării parțiale a titlului executoriu este lipsirea acestuia de orice fel de efecte, eventualele sume achitate voluntar sau silit urmând a fi restituite.

#### *Recursul*

Împotriva sentinței nr. .X. din 5 octombrie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal au declarat recurs atât reclamanta S.C. .X. S.R.L., cât și pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X.) pentru Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X., criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

De asemenea, împotriva sentinței nr. 45 din 18 ianuarie 2013 a aceleiași instanțe au declarat recurs pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. în nume propriu și pentru Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală , criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

În ceea ce privește recursul formulat de recurenta-reclamantă S.C. .X. S.R.L. împotriva sentinței civile nr. .X./05.10.2012, au fost formulate următoarele critici:

-referitor la nulitatea actelor administrativ fiscale prin sentința atacată în raport de dezlegările date de către Înalta Curte de Casație și Justiție în primul ciclu procesual se reține că nu a fost făcută dovada pretinselor vătămări deși acestea au fost dovedite ca urmare a nerespectării perioadei maxime a inspecției și/sau a procedurii de extindere a perioadei inspecției;

-hotărârea primei instanțe nu cuprinde motivele pe care se sprijină în respingerea (indirectă prin admiterea în parte) a criticilor formulate cu privire la impozitul pe profit și TVA, invocând în acest sens motivul de recurs prevăzut de dispozițiile art. 304 pct.7 Cod procedură civilă.

Astfel, în ceea ce privește stabilirea impozitului pe profit ca și referitor la TVA respectiv la dreptul de deducere, recurenta-reclamantă susține că soluția de respingere a acestor capete de cerere nu este motivată în ceea ce privește cheltuielile apreciate eronat ca fiind nedeductibile atât de organul de control cât și de către instanța de fond .

În ce privește TVA-ul suplimentar în sumă de .X. lei, recurenta-reclamantă a susținut în esență că aceasta a fost stabilită eronat, invocându-se nedepunerea exemplarului original al facturii fiscale, deși au fost depuse copii certificate pentru conformitate sau reconstituite, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de dispozițiile art. 24 alin.(1) din Legea nr . 345/2002 cât și dispozițiile Ordinului nr. 1850/2004.

În același sens, recurenta-reclamantă a invocat și jurisprudența Curții Europene de Justiție privind interpretarea dispozițiilor art. 18(1) și art. 22(3) din Directiva a șasea, care permit statelor membre să considere document justificativ nu numai originalul facturii, ci orice alt document care ține loc de factură și îndeplinește criteriile stabilite de statul în cauză.

Recurenta-reclamantă a formulat critici și cu privire la respingerea nemotivată și netemeinică a capătului de cerere numărul 7 privind restituirea sumelor achitate ori executate silit în baza deciziei de impunere, până la soluționarea irevocabilă a prezentei acțiuni, precizând că acest motiv de recurs îl susține doar în măsura în care se va respinge cererea de completare formulată în temeiul art. 281<sup>1</sup> Cod procedură civilă.

În fine, recurenta-reclamantă a criticat sentința atacată, ca fiind dată cu aplicarea greșită a legii și în ceea ce privește acordarea cheltuielilor de judecată care ar fi fost reduse în mod greșit, cu încălcarea dispozițiilor art. 274 alin.(3) Cod procedură civilă.

Recurenta-pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. a criticat sentința civilă nr. .X./2012 pronunțată de Curtea de Apel .X. în temeiul dispozițiilor art. 304 pct.8 și 9 Cod procedură civilă, susținând în esență că în mod greșit instanța de fond a admis în parte acțiunea formulată de reclamantă și a dispus anularea în parte a deciziei nr. 280/2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală precum și a deciziei de impunere nr. .X./2008 și a raportului de inspecție fiscală, înlăturând din baza impozabilă suma de .X. lei stabilită în mod suplimentar.

A susținut recurenta că soluția instanței de fond este rezultatul unei analize superficiale a problemelor de natură fiscală cât și a interpretării eronate a dispozițiilor legale incidente în cauză.

În ceea ce privește sumele achitate de societatea reclamantului către cele două societăți de asigurare cu titlu de prime de asigurare în contul angajaților săi, sume care erau virate în conturile de card ale salariaților în aceeași zi, reprezintă în fapt venituri salariale, venituri pentru care reclamanta avea obligația de a plăti contribuțiile și taxele datorate bugetului general consolidat al statului.

În ceea ce privește constatarea unor diferențe între sumele stabilite prin raportul de inspecție fiscală și cele menționate în completare la raportul de expertiză, recurenta-reclamantă a susținut că aceste diferențe reprezintă sumele reținute cu titlu de comision de societățile de asigurări din sumele achitate de S.C. .X. S.R.L., nefiind rezultatul unei greșeli de calcul.

Invocând dispozițiile art. 55 alin.(2) lit.k) și alin.(3) lit.g) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare cât și cele prevăzute la pct.70 lit.h) din HG nr. 44/2004 recurenta-reclamantă a susținut că tratamentul fiscal al avantajului reprezentând contravaloarea primelor de asigurare este impunerea acestora cumulat cu veniturile din salarii sau asimilate, de această natură, ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare.

Totodată, recurenta-reclamantă a criticat soluția instanței de fond și în ceea ce privește obligarea în solidar la plata cheltuielilor

de judecată, apreciind că nu erau îndeplinite condițiile legale prevăzute de art. 274 și următoarele Cod procedură civilă.

Recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) a formulat recurs împotriva sentinței nr. .X./05.10.2012 în temeiul dispozițiilor art. 304 pct.9 criticând ca nelegală și netemeinică soluția instanței de fond, susținând în esență că în mod greșit a fost anulat în parte Raportul de inspecție fiscală generală din 19.11.2008 și Decizia de impunere nr. .X. din 28.11.2008 privind obligații fiscale suplimentare de plată.

Totodată a susținut recurenta că în mod eronat s-a înlăturat din baza impozabilă stabilită suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală, suma de .X. lei și a exonerat-o în mod greșit, pe intimată de plata acestei sume.

Astfel cum rezultă din actele administrativ fiscale contestate, intimata-reclamantă a calculat și virat impozitul pe venitul din salarii aferent primelor de asigurare achitate societăților de asigurare în numele angajaților proprii conform art. 55 alin.1, art. 55 alin.2 lit.k) și alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 precum și potrivit pct.70 lit.h) din HG nr.44/2004, fără să includă aceste sume în baza de calcul pentru contribuții sociale.

În ceea ce privește suma totală de 1.401.552 lei reprezentând contribuții sociale, recurenta-pârâtă a susținut că aceasta a fost corect stabilită de organele de inspecție fiscală în sarcina intimatei-reclamante, în condițiile în care aceasta nu a inclus în baza de calcul a contribuțiilor suplimentare, primele de asigurare de viață achitate societăților de asigurare, în numele angajaților proprii.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent prestărilor de servicii pe anul 2003, recurenta-pârâtă a susținut că suma este datorată, intimata-reclamantă neprezentând documente justificative și contracte scrise cu privire la prestarea serviciilor respective, conform dispozițiilor legale în vigoare pe anul 2003, respectiv dispozițiile art. 9(7) lit.s) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit și ale pct.9.14 din HG nr.859/2002 pentru

aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, recurenta-pârâtă a susținut că această sumă este datorată de intimata-reclamantă care nu a adus nici un fel de argumente de fapt și de drept în susținerea contestației, care a fost respinsă ca nemotivată.

Cu privire la sumele reprezentând taxă pe valoare adăugată stabilit prin actele fiscale contestate, recurenta-pârâtă a arătat că instanța de fond nu s-a pronunțat cu privire la acestea iar contestația reclamantei a fost respinsă prin Decizia nr. 280/2009 întrucât intimata-reclamantă a prezentat facturi fiscale în copie, pentru perioada 2003-2004 și pe anul 2007, facturi care nu îndeplineau condițiile legale stabilite prin ordinul MFP nr.1850/2004.

Recurenta-pârâtă a criticat sentința pronunțată de instanța de fond și sub aspectul obligării în solidar la plata cheltuielilor de judecată, susținând că în mod neîntemeiat s-a apreciat că ar fi îndeplinite condițiile prevăzute de art. 274 Cod procedură civilă deși acțiunea reclamantei a fost admisă în parte.

Recurenta-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. a formulat întâmpinare solicitând respingerea recursului promovat de reclamanta S.C. .X. S.R.L., susținând în esență că nu au fost formulate critici pertinente la adresa soluției pronunțate de instanța de fond, invocând aspecte învederate în cuprinsul acțiunii în contencios administrativ deși acestea au fost dezlegate în primul ciclu procesual de către instanța de recurs, a căror directive sunt obligatorii potrivit art. 314 din Codul de procedură civilă.

În ceea ce privește celelalte critici formulate de recurenta-reclamantă, intimata DGRFP .X. a susținut că sunt nefondate.

Împotriva sentinței civile nr. 45/2013 pronunțate de Curtea de Apel .X. în cauza conexă care a făcut obiectul dosarului nr. .X./2012, prin care a fost admisă cererea de completare a dispozitivului sentinței civile nr. .X./2012 formulată de reclamanta-

intimată, au formulat recursuri pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală.

În dezvoltarea motivelor de recurs întemeiate pe dispozițiile art. 304pct.8 și 9 Cod procedură civilă recurenta-pârâtă DGFP a Județului .X. a susținut în esență că hotărâre atacată este nelegală, întrucât până la soluționarea irevocabilă a cauzei nu se poate ști dacă plățile eventual efectuate sau executate silit, trebuie sau nu restituite reclamantei, în condițiile în care împotriva hotărârii instanței de fond a fost promovat recurs.

În ceea ce privește recursul promovat de Agenția Națională de Administrare Fiscală în temeiul dispozițiilor art. 304 pct.9 Cod procedură civilă, recurenta-pârâtă a invocat excepția lipsei calității procesuale pasive susținând că instanța de fond nu s-a pronunțat asupra acesteia și că deși prin sentința pronunțată s-a dispus restituirea sumelor achitate ori executate silit în baza Deciziei de impunere nr. .X./28.11.2008 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. în mod greșit a pronunțat o hotărâre, în contradictoriu cu Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Intimata-reclamantă S.C. .X. S.R.L. a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea recursurilor formulate de DGFP .X. și ANAF ca netemeinice și nelegale susținând în esență că , în ceea ce privește recurenta-pârâtă ANAF , aceasta are calitatea procesuală pasivă și că instanța s-a pronunțat asupra acestei excepții prin Încheierea din 11.01.2013 iar în ceea ce privește obiectul cererii de completare formulată, aceasta a precizat că în lipsa unei dispoziții judecătorești de restituire, organele fiscale, ar putea refuza plata.

Examinând sentințele atacate în raport de criticile formulate, de dispozițiile legale incidentă în cauză cât și în temeiul dispozițiilor art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă Înalta Curte constată că recursurile formulate de recurentele-pârâte sunt fondate, urmând a fi admise iar recursul declarat de recurenta-reclamantă este nefondat, având în vedere următoarele considerente.

În ceea ce privește recursurile declarate de recurențele-pârâte împotriva sentinței civile nr. .X. din 5 octombrie 2012, Înalta Curte constată că în cauză este incident motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct.9 Cod procedură civilă, instanța de fond interpretând și aplicând greșit dispozițiile legale incidente în cauză.

Astfel, referitor la cele două contracte de asigurare încheiate de reclamanta S.C. .X. S.R.L. și respectiv natura primelor de asigurare achitate de aceasta către asigurători și la sumele încasate de beneficiarii polițelor de asigurare, instanța a fond a interpretat și aplicat în mod greșit dispozițiile art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cât și dispozițiile art. 55 alin.(3) lit.k) și alin.3 lit.g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit acestor dispoziții legale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile pârâte pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției (art.11 alin.1 din Legea nr. 571/2003) iar potrivit dispozițiilor art. 55 alin.(2) lit. k) în vederea impunerii sunt asimilate salariilor, orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor; alin.(3) lit. d) Avantajele primite în legătură cu o activitate dependentă, includ primele de asigurare plătite de suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii.

În același sens sunt și dispozițiile pct.70 lit. h) HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în explicitarea art. 55 din Codul fiscal, potrivit căroră, la stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi contravaloarea primelor de asigurare suportate de persoana juridică sau de o altă entitate, pentru angajații proprii, precum și pentru alți beneficiari, cu excepția primelor de asigurare obligatorii, potrivit legislației în materie.



Instanța de control judiciar constată că soluția instanței de fond s-a bazat pe o interpretare eronată a acestor dispoziții legale incidente în cauză, întrucât deși reține că prin recalificarea naturii fiscale a primelor de asigurare se ajunge în mod inerent la modificarea bazei de impunere fiscală, concluzionează în mod greșit că obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin actele administrativ-fiscale contestate, nu ar fi datorate, întrucât primele de asigurare nu au fost incluse în contul 421-personal salarii acordate, ci în contul de cheltuieli cu primele de asigurare.

Or, în speță, recalificarea operațiunilor efectuate de intimata-reclamantă de către organele fiscale, în conformitate cu dispozițiile art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a fost determinată tocmai pentru a reflecta conținutul economic real al tranzacției, în baza analizei actelor supuse controlului și a implicațiilor de natură fiscală a acestora.

În fapt, astfel cum rezultă din probatoriul administrat în cauză și cum în mod corect s-a reținut și prin raportul de control care a stat la baza actelor de impunere contestate, sumele achitate de societatea intimată către cele două societăți de asigurare cu titlu de prime de asigurare în contul angajaților săi au fost virate practic în aceeași zi în conturile de card ale acestora, ceea ce confirmă natura juridică a acestor prime, respectiv aceea de venituri salariale cât și scopul urmărit de intimata-reclamantă prin încheierea contractelor respective, de a evita plata contribuțiilor și taxelor datorate bugetului consolidat al statului.

În ceea ce privește constatarea unor diferențe între sumele stabilite prin raportul de inspecție fiscală și cele menționate în completarea la raportul de expertiză, Înalta Curte reține că aceste diferențe reprezintă de fapt sumele reținute sub formă de comision de societățile de asigurări din sumele achitate de intimata-reclamantă și nu reprezintă o eroare de calcul.

Contrar opiniei judecătorului fondului, potrivit căreia nu sunt datorate contribuțiile sociale stabilite prin actele administrativ-fiscale contestate întrucât acestea se datorează în raport de venituri sub orice formă avansate direct angajatului și că intimata nu a

plătit sumele în discuție angajaților ci unor terți asiguratori, instanța de control judiciar constată că această concluzie este eronată, întrucât societatea intimată nu a cuprins sumele achitate către societățile de asigurări în fondul de salarii deși avea această obligație legală cât și aceea de a plăti contribuțiile sociale aferente primelor de asigurare conform dispozițiilor art. 55 alin.(2) lit.k) și alin.3 lit.g) din Codul fiscal.

Din perspectiva acestor prevederi legale, achitarea primelor de asigurare în numele salariaților, altele decât cele obligatorii, reprezintă venituri asimilate salariilor sub forma avantajelor primite de persoana fizică, acestea fiind impuse prin cumularea cu veniturile de această natură ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare.

Împrejurarea că aceste sume nu au fost achitate din fondul de salarii ci din alte surse, fiind înregistrate contabil în contul 613 – Cheltuieli cu primele de asigurare, astfel cum s-a reținut prin sentința atacată, nu are relevanță în stabilirea tratamentului fiscal aplicabil acestora întrucât primele de asigurare de viață plătite către societățile de asigurare, în numele angajaților proprii, reprezintă cheltuieli pentru societatea intimată care trebuie încadrate într-una din categoriile de cheltuieli prevăzute de legea contabilității.

Având în vedere toate aceste considerente, Înalta Curte constată că recursurile formulate de recurente-intimate împotriva sentinței civile nr. .X./2012 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr. 505/33/2010\* prin care a fost admisă în parte acțiunea intimatei-reclamante sunt fondate și urmează a fi admise, iar sentința atacată va fi modificată în sensul respingerii acțiunii formulate de reclamantă, ca neîntemeiată.

În ceea ce privește recursul formulat de recurenta-reclamantă împotriva sentinței nr. .X./05.10.2012 prin care a solicitat modificarea acesteia în sensul admiterii în totalitate a acțiunii formulate, Înalta Curte constată că acesta este nefondat urmând a fi respins, având în vedere considerentele expuse în continuare.

Astfel, în ceea ce privește motivele de nulitate procedurală a actelor administrativ fiscale ce reglementează perioada supusă inspecției fiscale, criticile potrivit cărora motivarea instanței de fond ar fi inexistentă sunt nefondate.

În fapt, recurenta-reclamantă critică hotărârea pronunțată în rejudecare, deși aspectele învederate în cuprinsul acțiunii de contencios administrativ au fost dezlegate în primul ciclu procesual de către instanța de recurs, respectiv prin Decizia nr. .X. din 29.03.2012 pronunțată de ÎCCJ în dosarul nr. 505/33/2010, reținându-se în esență că nu există o vătămare cauzată de suspendarea intervenită în temeiul art. 2 lit.a) din Ordinul nr. 708/2006 și nu se impune anularea din acest motiv a actelor administrativ fiscale contestate. Totodată s-a reținut prin aceeași decizie că nici suspendarea dispusă în temeiul art. 2 lit.e din același ordin, nu a produs o vătămare reclamantei iar în consecință nu s-a analizat fondul cererii cum nu s-a analizat pe fond nici obligarea pârâtei ANAF-Direcția de Soluționare a Contestațiilor să procedeze la soluționarea pe fond a contestației înregistrate sub nr. .X. din 20 ianuarie 2009 cu privire la baza de impunere suplimentară pentru care a fost stabilită suplimentar obligația de plată a sumei de .X. lei, în legătură cu care s-a dispus suspendarea soluționării contestației în calea administrativă urmare a formulării unei plângeri penale.

Susținerile recurente privind nerespectarea de către organele fiscale a perioadei maxime de inspecție fiscală sunt nefondate fiind stabilite potrivit dezlegărilor date de către Înalta Curte prin decizia mai sus menționată, reținându-se în mod corect că recurenta-reclamantă nu a făcut dovada pretinselor vătămări, situație în care având în vedere prevederile art. 314 Cod procedură civilă instanța de fond nu le putea reexamina.

Nu pot fi primite, fiind neîntemeiate nici criticile formulate de recurenta-reclamantă cu privire la nereținerea în considerentele hotărârii a motivelor pentru care s-a dispus admiterea în parte a acțiunii, prin sentința atacată instanța reținând motivele de fapt și de drept pe care și-a întemeiat soluția.

În ceea ce privește susținerea recurentei-reclamante potrivit căreia impozitul pe profit ar fi fost stabilit greșit în ceea ce privește factura nr. .X./06.01.2006 sunt nefondate, în cauză nefiind incidente dispozițiile art. 21 alin.2 lit.e) din Codul fiscal iar pe de altă parte, prin Decizia nr. 280/2009 a fost desființată decizia de impunere nr..X./28.11.2008 pentru impozitul pe profit, dispunându-se organelor de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit.

Aceleași concluzii se impun și în ceea ce privește criticile formulate de recurenta-reclamantă cu privire la TVA suplimentar în sumă de .X. lei pentru care nu a fost admis dreptul de deducere, având în vedere faptul că nu erau îndeplinite condițiile legale, respectiv recurenta-reclamantă nu a prezentat exemplarul original al facturilor conform art. 145 alin.8 din Codul fiscal iar documentele prezentate nu respectau procedura legală privind reconstituirea legală a acestora.

Nefondate sunt și criticile formulate de recurenta-reclamantă cu privire la acordarea parțială a cheltuielilor de judecată având în vedere faptul că instanța de fond admițând în parte acțiunea reclamantei a procedat în conformitate cu dispozițiile art. 274 alin. (1) și (3) Cod procedură civilă.

Având în vedere toate aceste considerente, Înalta Curte va respinge recursul formulat de recurenta-reclamantă ca nefondat.

În ceea ce privește recursurile formulate de recurențele-pârâte Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. în nume propriu și pentru Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr. .X./18 ianuarie 2013 pronunțată în dosarul nr. .X./2012 prin care a fost admisă cererea de completare a dispozitivului sentinței civile nr. .X./2012 formulată de reclamanta-intimată, Înalta Curte constată că acestea sunt fondate și urmează a fi admise, pentru considerentele expuse în continuare.

În fapt, prin cererea de completare a sentinței civile nr. .X. din 5 octombrie 2012, intimata-reclamantă a solicitat în temeiul

dispozițiilor art. 281<sup>2</sup> Cod procedură civilă, admiterea cererii de completare și pe cale de consecință să fie soluționată prin admitere cererea formulată la petitul nr.7 din cererea introductivă și să dispună restituirea sumelor achitate ori executate silit în baza deciziei de impunere contestată până la soluționarea irevocabilă a acțiunii.

Deși instanța de fond a reținut în mod corect că în ceea ce privește petitul nr.7 din acțiunea introductivă aceasta nu s-a pronunțat prin sentința nr. .X./2012, în acest sens fiind îndeplinite condițiile prevăzute de dispozițiile art. 282<sup>2</sup> Cod procedură civilă, în mod greșit a dispus admiterea acestui capăt de cerere privind obligarea pârâtei Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. la restituirea către reclamantă a sumelor achitate ori executate silit în baza Deciziei de impunere nr. .X. din 28.11.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Acest capăt de cerere ar fi trebuit respins ca fiind prematur formulat în condițiile în care soluția de admitere în parte a acțiunii formulate de reclamantă respectiv anularea în parte a deciziei nr.280/2009, a raportului de inspecție fiscală, cât și a deciziei de impunere nr. .X./2008 precum și înlăturarea din baza impozabilă și exonerarea intimătei-reclamante de plata sumei de .X. lei reprezentând impozite, taxe și contribuții stabilite suplimentar, nu era definitivă cauza nefiind soluționată irevocabil.

Potrivit dispozițiilor art.20 din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ cu modificările și completările ulterioare, recursul suspendă executarea, astfel că admiterea unui asemenea capăt de cerere având ca obiect restituirea sumelor achitate ori executate silit în baza deciziei de impunere anulată în parte apare ca fiind prematur formulat întrucât până la soluționarea irevocabilă a cauzei nu se poate ști cu certitudine dacă plățile eventual efectuate sau executate silit trebuie sau nu restituite reclamantei.

Pe de altă parte, intimata-reclamantă avea posibilitatea legală de a solicita instanței de judecată, în condițiile art. 14 sau art. 15

din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ să solicite suspendarea executării actelor administrativ fiscale atacate până la pronunțarea instanței de fond asupra legalității actelor contestate (conform art. 14) sau până la soluționarea irevocabilă a cauzei (conform art. 15), posibilitățile legale pe care aceasta nu le-a utilizat.

Nu se poate reține, astfel cum în mod eronat a reținut judecătorul fondului, că acest capăt de cerere reprezintă o veritabilă întoarcere a executării, în condițiile desființării parțiale a titlului executoriu emis de pârâta Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X., atâta vreme cât soluția instanței de fond nu era irevocabilă.

Având în vedere toate aceste considerente, asupra cauzelor conexe, Înalta Curte în temeiul dispozițiilor art. 312 alin.(1)-(3) Cod procedură civilă, coroborat cu dispozițiile art. 20 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ va admite recursurile declarate de recurente-pârâte împotriva sentinței nr. .X. din 5 octombrie 2012 și a sentinței nr. 45 din 18 ianuarie 2013 ale Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, va modifica sentința nr. .X./5 octombrie 2012, în sensul că respinge acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.R.L. .X., ca neîntemeiată, va modifica sentința nr. .X./18 ianuarie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, în sensul că va respinge cererea de completare a dispozitivului sentinței nr. .X. din 5 octombrie 2012 în dosarul nr. 505/33/2010\* formulată de reclamantă, ca neîntemeiată și va respinge recursul formulat de S.C. .X. S.R.L. .X. împotriva sentinței nr..X./5 octombrie 2012, ca nefondat.

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

Asupra recursurilor conexe:

Admite recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X.) pentru Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. împotriva Sentinței nr..X. din 5 octombrie 2012 și a Sentinței nr. .X. din 18 ianuarie 2013 ale Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința nr. .X. din 5 octombrie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, în sensul că respinge acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.R.L. .X., ca neîntemeiată.

Modifică sentința nr. .X. din 18 ianuarie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, în sensul că respinge cererea de completare a dispozitivului sentinței nr. .X. din 5 octombrie 2012 pronunțată de către Curtea de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. 505/33/2010\* formulată de reclamanta S.C. .X. S.R.L. .X., ca neîntemeiată.

Respinge recursul declarat de S.C. .X. S.R.L. .X. împotriva Sentinței nr..X. din 5 octombrie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi, 18 noiembrie 2014.

**JUDECĂTOR,**

.X.

**JUDECĂTOR,**

.X.

**JUDECĂTOR,**

.X.

**MAGISTRAT ASISTENT,**

.X.