

Cuprins

ARGUMENT	9
SECȚIUNEA I. IMPOZITUL PE VENITURILE REALIZATE DE NEREZIDENȚI – ASPECTE GENERALE	11
Speța 1	11
Speța 2	13
Speța 3	22
Speța 4	28
Speța 5	34
Speța 6	59
Speța 7	64
Speța 8	73
Speța 9	78
Speța 10	85
Speța 11	97
Speța 12	105
Speța 13	119
Speța 14	129
Speța 15	148
SECȚIUNEA II. IMPOZITUL PE VENITURILE REALIZATE DE NEREZIDENȚI DIN DIVIDENDE	152
Speța 1	152
Speța 2	155
Speța 3	159
Speța 4	166
Speța 5	170
Speța 6	176
SECȚIUNEA III. IMPOZITUL PE VENITURILE REALIZATE DE NEREZIDENȚI DIN DOBÂNZI	190
Speța 1	190
Speța 2	192
Speța 3	199
Speța 4	204
Speța 5	208
Speța 6	219
SECȚIUNEA IV. IMPOZITUL PE VENITURILE REALIZATE DE NEREZIDENȚI DIN TRANSFERUL ȘI CESIUNEA DREPTULUI DE PROPRIETATE	224
Speța 1	224

Speța 2	226
Speța 3	228
Speța 4	229
Speța 5	232
Speța 6	235
SECȚIUNEA V. IMPOZITUL PE VENITURILE REALIZATE DE NEREZIDENȚI DIN REDEVENȚE ȘI CHIRII	243
Speța 1	243
Speța 2	244
Speța 3	247
Speța 4	249
Speța 5	252
Speța 6	254
Speța 7	257
SECȚIUNEA VI. IMPOZITUL PE VENITURILE REALIZATE DE NEREZIDENȚI DIN SERVICII DE MANAGEMENT ȘI CONSULTANȚĂ	264
Speța 1	264
Speța 2	266
Speța 3	268
Speța 4	274
Speța 5	278
Speța 6	280
SECȚIUNEA VII. IMPOZITUL PE VENITURILE REALIZATE DE NEREZIDENȚI DIN SALARII ȘI COMISIOANE	286
Speța 1	286
Speța 2	290
Speța 3	292
Speța 4	297
Speța 5	301
Speța 6	317
SECȚIUNEA VIII. IMPOZITUL PE PROFIT	330
Speța 1	330
Speța 2	332
Speța 3	336
Speța 4	339
SECȚIUNEA IX. ACCIZE ȘI ALTE TAXE	343
Speța 1	343
Speța 2	347
Speța 3	350

Speța 4.....	353
SECȚIUNEA X. TAXA DE CLAWBACK.....	367
Speța 1.....	367
Speța 2.....	370
Speța 3.....	377
Speța 4.....	380
Speța 5.....	384
Speța 6.....	390
Speța 7.....	397
Speța 8.....	406
Speța 9.....	417
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ.....	421

ARGUMENT

Evitarea dublei impuneri internaționale juridice și economice a constituit, *mutadis mutandis*, o problemă sensibilă, atât la nivelul Uniunii Fiscale Europene, deziderat spre care se dorește o convergență mai rapidă și comprehensivă în materie de impozitare directă a statelor membre, precum și la nivelul politicii fiscale naționale a fiecărui stat membru al Uniunii Europene. Spețele dificile întâlnite în practicile fiscale instituite la nivel național, european și internațional sunt o dovadă vie a faptului că, dubla impunere constituie, actualmente, o problemă serioasă care creează distorsiuni economice și juridice și care trebuie soluționată de o manieră echitabilă la nivel național și european.

Multitudinea de situații, particularizarea cauzelor și spețelor cu elemente de extraneitate, situațiile triumphiulare, dubla impunere economică, dubla impunere juridică, dubla non-impunere, transparența și responsabilitatea fiscală, echitatea fiscală pe orizontală și pe verticală, conformismul, conformitatea, cultura și comportamentul fiscal al contribuabilului sunt câteva aspecte sensibile care au stat la baza elaborării prezentei lucrări.

Expertiza și experiența personală în domeniul economic și juridic, expertizele fiscale și contabile realizate, activitatea publicistică și de cercetare derulată în domeniul economic și juridic, precum și activitatea didactică desfășurată la nivel universitar, sunt doar câteva din motivele avute în vedere în momentul elaborării unui ghid de decizii privind evitarea dublei impuneri internaționale juridice și economice.

Deciziile Înaltei Curți de Casație și Justiție a României, Secția contencios administrativ și fiscal, au fost colectate pe parcursul derulării unui stagiu de cercetare-documentare realizat la București, în perioada 01 august 2016-05 august 2016. Pe parcursul derulării acestui stagiu, s-a putut realiza o documentare atentă și minuțioasă a practicii fiscale naționale și internaționale care a vizat evitarea dublei impuneri fiscale. Perioada în care au fost analizate spețele privind dubla impunere internațională a fost 2002-2016. În acest interval de timp analizat, au fost selectate, structurate, comentate și interpretate cauzele considerate cele mai relevante, în vederea surprinderii fenomenului dublei impuneri internaționale sub aspect practic și jurisprudențial.

Cu toate că cele mai recente cauze din jurisprudența națională sunt din anul 2016, considerăm că în viitor lucrarea poate fi extinsă, atât cu cauze din jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție recente, cât și cu spețe din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, în vederea realizării unei analize complexe a deciziilor celor două instanțe, având ca finalitate o abordare integrată a cauzelor privind dubla impunere, atât la nivel național, cât și la nivel european.

Lucrarea este structurată pe 10 secțiuni și cuprinde decizii ale instanței din următoarele domenii ale evitării dublei impuneri internaționale: impozitele pe veniturile realizate de nerezidenți – aspecte generale, dividende, dobânzi, transferul și cesiunea dreptului de proprietate, redevențe și chirii, servicii de management, consultanță, intermediere imobiliară, drepturi de licență și *know how*, salarii și comisioane, impozitul pe profit, accize și ale taxe, taxa de *clawback*.

Din multitudinea de cauze privind evitarea dublei impuneri internaționale au fost selecționate, interpretate, comentate și ajustate acele decizii pe care le-am considerat cele mai reprezentative și care pot oferi o imagine fidelă a ceea ce se poate numi *practicile*

instanțelor privind modul de soluționare a unor cauze dificile de drept fiscal cu elemente de extraneitate.

Prezenta culegere de spețe reprezintă un material menit să vină atât în întâmpinarea studenților facultăților de științe economice și juridice, la nivel de licență și masterat, cât și practicienilor, deoarece tratează un domeniu vast și arid al fiscalității naționale și internaționale, oferind puncte de vedere și potențiale soluții la probleme complexe. De asemenea, lucrarea este destinată și colegilor din mediul academic – juridic și economic, aceasta constituind o culegere structurată a problemei dreptului fiscal internațional, *lato sensu*, și a dublei impuneri fiscale, *stricto sensu*.

Ne exprimăm convingerea că lucrarea este perfectibilă, poate să includă și mai multe spețe și studii de caz, „plaja” evitării dublei impuneri internaționale având o anvergură deosebită, iar în acest sens opiniile, sugestiile și criticile adresate prezentei lucrări sunt bine venite și vor fi luate în considerare în elaborarea unor materiale viitoare.

Autorii

Secțiunea I

IMPOZITUL PE VENITURILE REALIZATE DE NEREZIDENȚI – ASPECTE GENERALE

Speța 1

Circumstanțele cauzei

Reclamanta SC BRT SRL a solicitat Curții de Apel Craiova, secția contencios administrativ și fiscal, suspendarea Deciziei de impunere nr. F-DJ 240 din 28 februarie 2011 emisă de D.G.F.P. Dolj prin care s-a stabilit obligația de plată în sarcina reclamantei, în valoare de 1.887.826 lei, reprezentând impozit pe profit, impozit pe veniturile realizate în România de nerezidenți și accesoriile acestora. În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că pârâta D.G.F.P. Dolj nu a emis o decizie cu privire la contestația formulată de aceasta, iar astfel sunt îndeplinite: condiția cazului bine justificat și cea a pagubei iminente pentru a se dispune suspendarea actului administrativ-fiscal.

Soluția instanței de fond

Curtea de Apel Craiova, secția contencios administrativ și fiscal, a admis acțiunea reclamantei și prin sentința nr. 329 din 17 iunie 2011 a dispus suspendarea provizorie a executării Deciziei de impunere nr. F-DJ 240 din 28 februarie 2010 emisă de D.G.F.P. Dolj până la pronunțarea instanței de fond asupra contestației.

În motivarea soluției, Curtea de Apel Craiova, secția contencios administrativ și fiscal, a reținut faptul că contestația reclamantei a fost formulată în procedura prealabilă și a fost achitată cautiunea de în cuantum de 1.888,00 lei la data de 10 iunie 2011.

În ceea ce privește „cazul bine justificat”, instanța de fond a reținut faptul că organul fiscal a emis două avize de inspecție fiscală cu același număr și dată, dar având un conținut diferit în ceea ce privește categoriile de obligații bugetare supuse controlului fiscal. S-a remarcat că unul dintre cele două avize prezintă dovada de primire ulterioară a perioadei supusă controlului fiscal, aceste neconcordanțe nu au fost analizate sub aspectul legalității și temeiniciei actului de control, ci vor face obiectul unei analize detaliate în cadrul acțiunii în anulare.

În privința impozitului pe veniturile realizate de nerezidenți, Curtea a constatat existența certificatului de rezidență fiscală la dosarul cauzei, iar aspectele privind validitatea acestuia și influența asupra obligației fiscale vor fi analizate de instanța de fond.

Sub aspectul „pagubei iminente”, Curtea a constatat că se impune, având în vedere evitarea producerii unui prejudiciu greu de reparat, ce ar putea afecta nu doar patrimonial activitatea economică a societății, dar și drepturile și interesele terțelor persoane: parteneri contractuali, salariați.

Calea de atac exercitată și criticile aduse

Împotriva sentinței nr. 329 din 17 iunie 2011 a Curții de Apel Craiova, secția contencios administrativ și fiscal, a declarat recurs pârâta D.G.F.P. Dolj, considerând că hotărârea este nelegală și netemeinică.

În motivarea acțiunii, pârâta a invocat faptul că hotărârea instanței de fond a fost dată cu aplicarea eronată a legislației, întrucât reclamanta SC BRT SRL avea obligația să dovedească îndeplinirea condițiilor de admisibilitate a cererii de suspendare, respectiv condiția cazului bine justificat și a pagubei iminente.

Pârâta D.G.F.P. Dolj susține faptul că instanța de fond a reținut greșit „cazul bine justificat”, cele două avize fiind emise din cauză că inspecția fiscală a fost realizată pentru categorii de obligații fiscale diferite. În ceea ce privește certificatul de rezidență fiscală, pârâta susține că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale reclamanta nu a prezentat acest document.

De asemenea, pârâta arată faptul că „paguba iminentă” nu a fost motivată, iar instanța de fond a reținut în mod greșit că numai o eventuală executare a obligațiilor fiscale este suficientă pentru a dovedi îndeplinirea acestei condiții, în condițiile în care nu a fost realizată o analiză privind situația concretă a reclamantei și efectele pe care le-ar produce executarea silită a actului administrativ-fiscal.

Având în vedere aceste aspecte, pârâta D.G.F.P. Dolj a solicitat admiterea recursului, modificarea sentinței în sensul respingerii cererii de suspendare ca netemeinică și nelegală.

Considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție a României

Înalta Curte de Casație și Justiție a României a admis recursul formulat de pârâta D.G.F.P. Dolj împotriva sentinței nr. 329 din 17 iunie 2011 a Curții de Apel Craiova, secția contencios administrativ și fiscal.

Instanța de recurs reține că în cauză a fost solicitată suspendarea Deciziei de impunere nr. F-DJ 240 din 28 februarie 2011 emisă de D.G.F.P. Dolj până la pronunțarea instanței de fond. Fiind un act cu titlu executoriu, decizia de impunere poate fi suspendată doar dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute în lege. Conform art. 14 alin. (1) din Legea nr. 554/2004: *„în cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anulare a actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate”*. Drept urmare, condițiile pentru suspendarea executării unui act administrativ fiscal sunt:

- să se formuleze o cerere pentru suspendarea executării unui act administrativ unilateral;
- să se facă dovada că s-a formulat plângerea prealabilă;
- să se facă dovada existenței „cazului bine justificat”;
- să se facă dovada „pagubei iminente”.

În lumina art. 2 lit. t) din Legea nr. 554/2004, „cazul bine justificat” reprezintă toate împrejurările legate de starea de fapt și de drept care sunt de natură să creeze o îndoială serioasă în privința legalității actului administrativ. Altfel spus, „cazul bine justificat” se bazează pe argumente juridice valabile cu privire la nelegalitatea actului administrativ aflat în litigiu.

În ceea ce privește „paguba iminentă”, conform art. 2 lit. ș) din Legea nr. 554/2004, aceasta reprezintă prejudiciul material, viitor și previzibil sau, după caz, perturbarea previzibilă gravă a funcționării autorității publice sau a unui serviciu public.

Soluția Înaltei Curți de Casație și Justiție a României și temeiul legal

Analizând circumstanțele cauzei și documentele existente la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a României, în baza art. 312 alin. (3) și (5) C. pr. civ. și raportat la art. 20 din Legea nr. 554/2004, admite recursul, casează sentința atacată și trimite cauza spre rejudecare Curții de Apel Craiova, secția contencios administrativ și fiscal.

În rejudecare, reclamanta SC BRT SRL trebuie să susțină „cazul bine justificat” cu probe care respectă dispozițiile art. 112 C. pr. civ., respectiv copiile vor fi certificate de reclamant că sunt la fel cu originalul, iar în cazul înscrisurilor într-o limbă străină se vor depune traduceri. De asemenea, reclamanta trebuie să administreze probe prin care să se dovedească „paguba iminentă”, conform cu prevederile art. 129 alin. (5) C. pr. civ.

Comentarii privind decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție a României

Înalta Curte de Casație și Justiție a României reține că instanța de fond a admis cererea de suspendare și a reținut îndeplinirea condițiilor, dar fără a prezenta motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței, precum și cele pentru care s-au înlăturat apărările părților.

„Cazul bine justificat” a fost apreciat de prima instanță ca îndeplinit în baza unor copii ale unor înscrisuri netraduse și care nu au menționea „conform cu originalul” aflate la dosarul cauzei, iar în privința „pagubei iminente”, prima instanță face referiri cu caracter general, la prejudiciul creat reclamantei, deși nu există nicio dovadă în acest sens.

Nerespectarea principiului motivării hotărârilor constituie motiv de recurs potrivit art. 304 pct. 7 C. pr. civ., iar în baza acestor considerente, Înalta Curte de Casație și Justiție a României admite recursul formulat de pârâta D.G.F.P. Dolj împotriva sentinței nr. 329 din 17 iunie 2011 a Curții de Apel Craiova, secția contencios administrativ și fiscal.

(Decizia nr. 5789 din 2 decembrie 2011 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României, Secția contencios administrativ și fiscal, în Dosar nr. 1014/54/2011)

Speța 2

Circumstanțele cauzei

Reclamanta SC VNT SRL București a solicitat Curții de Apel București, secția contencios administrativ și fiscal, anularea Raportului de inspecție fiscală nr. 712552 din 26 februarie 2009 și a Deciziei de impunere nr. 77 din 26 februarie 2009 emisă de pârâta Administrația Finanțelor Publice Sector 2 București și anularea parțială a Deciziei nr. 150 din 18 mai 2009 emisă de D.G.F.P. București – Serviciul de soluționare a contestațiilor prin care a fost soluționată contestația reclamantei. De asemenea, reclamanta solicită exonerarea reclamantei de la plata următoarelor sume:

– suma de 305.731 lei cu titlu de impozit pe profit, suma de 423.305 lei – majorări de întârziere aferente;

– suma de 120.287 lei cu titlu de impozit pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente și 111.294 lei – majorări aferente;

– suma de 7.058 lei cu titlu de impozit pe veniturile obținute de persoane nerezidente și suma de 4.062 lei majorări aferente.

În motivarea acțiunii, reclamanta SC VNT SRL București a arătat, că urmare a desfășurării unui control fiscal desfășurat pentru perioada 1 ianuarie 2003-31 decembrie 2007, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare reprezentând diferența de impozit pe profit și diferența de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, plus majorările aferente. Actele fiscale întocmite cu ocazia controlului fiscal au fost contestate în procedura administrativă, iar în 18 mai 2009 D.G.F.P. București a emis Decizia nr. 150 pentru soluționarea contestației prin care a menținut decizia de impunere, mai puțin a sumei de 6.142 lei și majorări aferente de 4.637 lei reprezentând obligația suplimentară de plată cu titlu de impozit pe venit pe anul 2006.

Soluția instanței de fond

Curtea de Apel București, secția contencios administrativ și fiscal, prin sentința civilă nr. 3997 din 19 octombrie 2010 a admis excepția lipsei calității procesuale pasive a Agenției Naționale de Administrare Fiscală și a respins acțiunea în contradictoriu cu pârâta, a respins excepția inadmisibilității acțiunii cu privire la capătul 2 de cerere – anulare raport de inspecție fiscală, a admis în parte acțiunea precizată, a anulat în parte Decizia nr. 150/2009 a D.G.F.P. București, decizia de impunere nr. 77 din 26 iunie 2009 emisă de A.F.P. Sector 2 București și Raportul de inspecție fiscală nr. 712552 din 26 februarie 2009 emis de A.F.P. Sector 2 București cu privire la sumele de 305.731 lei – impozit pe profit, calculat suplimentar pentru anii 2003-2005 și majorări aferente de 423.305 lei.

În motivarea soluției, prima instanță reține că Agenția Națională de Administrare Fiscală nu este parte în raportul juridic dedus judecății, nefiind emitenta actelor administrative contestate de reclamantă, respectiv a Raportului de inspecție fiscală din 26 februarie 2009, a Deciziei de impunere nr. 77/2009 și a Deciziei nr. 150/18 mai 2009, drept urmare nu poate avea calitate procesuală pasivă, fiind respinsă acțiunea față de această pârâtă.

Cu privire la excepția inadmisibilității, Curtea a respins acțiunea întrucât raportul de inspecție fiscală reprezintă actul prin care organele fiscale consemnează rezultatele constatărilor inspecțiilor fiscale și odată cu formularea contestației împotriva titlului de creanță se pot ataca și actele care au stat la baza emiterii acestuia, respectiv a raportului de inspecție fiscală, conform dispozițiilor art. 18 alin. (2) din Legea nr. 554/2004.

Instanța de fond reține faptul că obligațiile fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit în sumă de 305.731 lei și accesoriile aferente de 423.305 lei au fost stabilite ca urmare a faptului că organele fiscale de control au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile efectuate de reclamantă în baza contractului de prestări servicii încheiat cu firma FRS Monaco având drept obiect servicii de consultanță oferite pentru derularea activității comerciale tehnice a societății reclamante SC VNT SRL București. Cu privire la realitatea acestor cheltuieli s-a pronunțat și secția comercială a Tribunalului București prin sentința nr. 12215/2008 prin care a fost obligată societatea reclamantă la plata sumelor datorate în temeiul contractului de prestări servicii, iar necesitatea prestării serviciilor s-a considerat justificată prin obiectul de activitate al societății, iar din cuprinsul notelor de debit rezultă că au fost cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, conform art. 21 alin. (2) C. fisc.

Cu privire la impozitul pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente și accesoriile aferente în sumă de suma de 120.287 lei, respectiv 111.294 lei, prima instanță consideră întemeiate concluziile organelor de control fiscal deoarece reclamanta SC VNT

SRL București trebuia să calculeze, să rețină și să vireze impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente întrucât firma FMS are sediul în Monaco, țară cu care România nu a încheiat o convenție de evitare a dublei impunerii cu privire la impozit pe venit și capital. Principatul Monaco este un stat suveran și independent, iar teritoriul său nu face parte din departamentele Republicii Franceze, chiar dacă între Principatul Monaco și Republica Franceză există relații speciale în diverse domenii. De asemenea, Curtea a reținut că firma nerezidentă KRT LTD din Israel are calitatea de contribuabil, veniturile sale fiind supuse impozitului în România, iar societatea reclamantă SC VNT SRL București trebuia să calculeze și să rețină impozitul chiar în situația în care aceasta prezenta certificatul de rezidență fiscală.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile nerezidenților în sumă de 7.058 lei și accesorii de 4.062 lei, suma cu privire la care reclamanta SC VNT SRL București și-a precizat ulterior, la 12 mai 2009, contestația formulată inițial, prima instanță a apreciat că în mod corect pârâta a reținut depășirea termenului legal de formulare a contestației prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, termen care curge de la data comunicării, astfel că prin completare ulterioară a fost depășit termenul de 30 de zile. Pentru că pârâta nu a soluționat contestația reclamantei pe fond, s-a considerat că cererea de anulare a actelor administrativ-vătămătoare direct la instanța de contencios administrativ, nu este admisibilă.

Calea de atac exercitată și criticile aduse

Împotriva sentinței civile nr. 3997 din 19 octombrie 2010 a Curții de Apel București, secția contencios administrativ și fiscal, au declarat recurs Ministerul Finanțelor Publice și D.G.F.P. București.

Criticile aduse de Ministerul Finanțelor Publice

În recursul declarat de Ministerul Finanțelor Publice se arată că hotărârea instanței nu cuprinde motivele pe care se sprijină sau cuprinde motive contradictorii ori străine de natura pricinii. Recurenta pârâta apreciază că argumentele reținute de către prima instanță nu pot fi considerate o motivare a hotărârii în sensul art. 261 alin. (1) pct. 5 C. pr. civ. Prin întâmpinarea depusă la termenul din 24 noiembrie 2009, Ministerul Finanțelor Publice a invocat excepția lipsei calității procesuale pasive motivat de faptul că nu este emitentul niciuneia dintre actele contestate, și deși instanța a admis excepția lipsei calității procesuale pasive a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în considerente s-a limitat să menționeze argumentele invocate de reclamant fără a argumenta și motivele pentru care au fost înlăturate apărările formulate de Ministerul Finanțelor Publice.

În motivarea acțiunii, pârâta arată că hotărârea dată de instanța de fond este lipsită de temei legal ori a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii. Reclamanta SC VNT SRL București a solicitat anularea a două acte fiscale emise de A.F.P. Sector 2 București și D.G.F.P. București, iar singura referire la Ministerul Finanțelor Publice este în momentul în care reclamanta enumeră pârâții în contradictoriu cu care înțelege să se judece. Aceste referiri nu-i conferă Ministerului Finanțelor Publice calitate procesuală pasivă atâta timp cât reclamanta nu a indicat nici actul emis de către Ministerul Finanțelor Publice a cărui anulare o solicită și nici motivele de fapt și de drept sau dovezile pe care se sprijină chemarea în judecată.

Recurenta arată faptul că procesele în materia contenciosului administrativ, chiar dispozițiile legii aplicabile fixează cadrul procesual, în sensul că litigiul se poartă între persoane care se consideră vătămate într-un drept sau interes legitim, printr-un act administrativ al unei autorități publice sau datorită refuzului nejustificat de a-i răspunde și autoritatea publică, eventual împreună cu beneficiarul actului administrativ emis de autoritatea publică. Dispozițiile art. 109 C. pr. civ., se referă la „dreptul pretins”, or reclamanta nu a indicat nici acel drept care este pretins de la Ministerul Finanțelor Publice. Or, contestația formulată pe cale administrativă împotriva raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere a fost depusă la D.G.F.P. București, iar competența de soluționare revine acesteia, care este parte în proces. Drept urmare, orice măsură dispusă de către instanță cu privire la cele două acte administrativ-fiscale nu poate să aibă efect asupra Ministerului Finanțelor Publice pentru că nu are calitate procesuală pasivă, nefiind nici emitentul actului și nici instituția investită prin lege cu atribuții de natura celor care fac obiectul litigiului.

De asemenea, pârâta susține că hotărârea contestată s-a dat cu încălcarea competenței de ordine publică a altei instanțe, invocată în condițiile legii. Ca o consecință a lipsei calității procesuale pasive a Ministerului Finanțelor Publice în acest dosar, Curtea de Apel București este necompetentă material în soluționarea cauzei față de dispozițiile art. 10 din Legea nr. 554/2004 și, de aceea, se impune admiterea recursului, casarea sentinței și trimiterea dosarului spre soluționare instanței competente, în funcție de pârâții din dosar, respectiv D.G.F.P. București și A.F.P. Sector 2 București.

Criticile aduse de D.G.F.P. București

În motivarea acțiunii, D.G.F.P. București critică soluția pronunțată de instanța de fond și consideră hotărârea ca fiind nelegală și netemeinică întrucât nu cuprinde motivele pe care se sprijină, fiind dată cu încălcarea și aplicarea greșită a legii referitor la plățile făcute în temeiul contractului de prestări servicii din data de 1 martie 2002 care au fost considerate deductibile. Conform dispozițiilor art. 7 alin. (1) din Legea nr. 414/2002, art. 9 alin. (7) din același act normativ, pct. 9.14 din Instrucțiunile aprobate prin H.G. nr. 859/2002, art. 21 alin. (4) lit. m) C. fisc. și pct. 48 al Titlului II al H.G. nr. 44/2004 serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii expres prevăzute de lege, pentru a fi deductibile fiscal cheltuielile aferente trebuie îndeplinite cumulativ, următoarele condiții: să aibă la bază contracte economice și să fie justificate prin prisma prestării efective a serviciilor și a necesității lor în raport de specificul activităților desfășurate. Din analiza înscrisurilor depuse la dosar, rezultă următoarele:

– în art. IV din contractul încheiat la 1 martie 2002 s-a prevăzut că prețul acestuia se va stabili ulterior prin act adițional, nu mai devreme de finalizarea obiectului contractului;

– SC VNT SRL București a înregistrat cheltuieli aferente contractului în baza unor note de debit emise de FRS din care nu rezultă în niciun fel natura serviciilor prestate și nici rezultatul concret al prestării;

– nu s-a depus actul adițional din care să rezulte prețul contractului, nici facturile emise de prestator și situațiile de lucrări, proces-verbal de recepție, rapoarte de lucru și alte materiale corespunzătoare care să dovedească prestarea lor efectivă.

Rapoartele de activitate invocate de reprezentantul intimatei-reclamante nu au relevanță pentru că nu au fost prezentate organului fiscal sau celui de soluționare a contestației, ele nu atestă prestarea efectivă a serviciilor care făceau obiectul contractului.

Recurenta pârâtă a apreciat că este nelegală și netemeinică aprecierea instanței de fond potrivit căreia realitatea cheltuielilor este dovedită de pronunțarea sentinței nr. 12215/2008 a Secției comerciale a Tribunalului București deoarece, în primul rând, motivarea instanței este o preluare a susținerilor intimătei-reclamante fără o argumentare proprie și, în al doilea rând, instanța comercială nu s-a pronunțat cu privire la realitatea cheltuielilor în sensul că serviciile la care se referă contractul au fost prestate efectiv. Lipsa de relevanță a soluției pronunțate de instanța comercială a fost subliniată și prin invocarea dispozițiilor art. 11 alin. (1) C. fisc., dispoziții în baza cărora autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere economic.

În caz contrar, deducerea fiscală a cheltuielilor doar pe considerentul strict juridic, așa cum a susținut intimata-reclamantă și a reținut ca atare și instanța de fond, ar echivala cu ignorarea evidentă a scopului economic al operațiunii și cu lipsa de orice efecte a prevalenței economicului asupra juridicului, stipulată la nivel de principiu în legislația fiscală. Pentru că intimata-reclamantă nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor de asistență și consultanță de către furnizorul său extern, precum și a necesității acestora în raport de specificul activității desfășurate, nu se poate reține caracterul deductibil al acestora.

Recurenta a solicitat admiterea recursului, modificarea în parte a hotărârii atacate în sensul respingerii acțiunii în totalitate și menținerea actelor administrativ fiscal atacate ca fiind legale și temeinice.

Recurenta reclamantă SC VNT SRL București a formulat întâmpinare și a solicitat respingerea recursurilor ca nefondate.

Considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție a României

După examinarea motivelor de recurs și a dispozițiilor legale incidente în cauză, Înalta Curte de Casație și Justiție a României admite recursurile declarate de Ministerul Finanțelor Publice și D.G.F.P. București.

Considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție a României cu privire la recursul declarat de Ministerul Finanțelor Publice

Înalta Curte reține faptul că Ministerul Finanțelor Publice a invocat excepția lipsei calității procesuale pasive, excepție care a fost pusă în discuția părților și chiar dacă instanța de fond nu s-a pronunțat expres în sensul respingerii acesteia, totuși acțiunea reclamantei a fost admisă și în contradictoriu cu Ministerul Finanțelor Publice, dar fără a prezenta argumentele pentru care această autoritate are calitate procesuală pasivă. Instanța de recurs consideră că soluția instanței de fond prin care s-a apreciat că Ministerul Finanțelor Publice are calitate procesuală pasivă este dată cu aplicarea greșită a legii, motiv de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 C. pr. civ.

Potrivit art. 1 alin. (1) din Legea nr. 554/2004: „Orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanței de contencios administrativ competente, pentru anularea actului, recunoașterea dreptului pretins sau a interesului legitim și repararea pagubei ce i-a fost cauzată. Interesul legitim poate fi atât privat, cât și public”.

Calitatea procesuală pasivă presupune identitatea dintre persoana chemată în judecată și cel obligat în cadrul raportului juridic dedus judecății. În cauză, a fost formulată cerere de chemare în judecată și în contradictoriu cu Ministerul Finanțelor Publice chiar dacă nu a fost indicat actul administrativ tipic sau asimilat care să producă o vătămare a drepturilor sau intereselor reclamantei SC VNT SRL București. Nu pot fi reținute susținerile intimătei-reclamante din întâmpinare referitoare la justificarea calității procesuale pasive a Ministerului Finanțelor Publice de existența unui interes al acesteia deoarece nu s-a făcut dovada acestui interes, mai ales că în cauză, au avut calitatea de pârâte autoritățile emitente ale actelor administrative atacate, respectiv D.G.F.P. București și A.F.P. Sector 2 București. Calitatea procesuală pasivă a Ministerului Finanțelor Publice nu poate fi justificată nici prin incidența dispozițiilor art. 161 din Legea nr. 554/2004 care vizează că instanța de contencios administrativ poate introduce în cauză, la cerere, organismele sociale interesate sau poate pune în discuție, din oficiu, necesitatea introducerii în cauză a acestora, precum și a altor subiecte de drept. De aceea, pentru că Ministerul Finanțelor Publice nu poate avea calitate procesuală pasivă în prezenta cauză, va fi admis recursul declarat de această autoritate, va fi modificată sentința atacată în parte, în sensul respingerii acțiunii reclamantei împotriva Ministerului Finanțelor Publice pentru lipsa calității procesuale pasive.

Înalta Curte consideră nefondate criticile din motivele de recurs invocate de Ministerul Finanțelor Publice privind încălcarea competenței de ordine publică a altei instanțe, motiv de recurs prevăzut de art. 304 pct. 3 C. pr. civ. Chiar dacă Ministerul Finanțelor Publice nu are calitate procesuală pasivă, competența de soluționare a cauzei revine Curții de Apel București, secția contencios administrativ și fiscal, și nu se impune casarea sentinței și trimiterea cauzei spre rejudecare instanței competente, așa cum solicită recurentul Ministerul Finanțelor Publice.

Considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție a României cu privire la recursul declarat de D.G.F.P. București

Înalta Curte de Casație și Justiție a României reține că instanța de fond a admis în parte acțiunea reclamantei SC VNT SRL București și a anulat raportul de inspecție fiscală, decizia de impunere și decizia dată în soluționarea contestației în procedură administrativă numai pentru suma de 305.731 lei impozit pe venit suplimentar calculat pentru anii 2003-2005 și majorările de întârziere aferente de 423.305 lei.

Cu privire la prima critică din motivele de recurs, respectiv nemotivarea hotărârii de către instanța de fond, Înalta Curte consideră aceste critici nefondate întrucât în conformitate cu art. 261 C. pr. civ., instanța de fond și-a motivat hotărârea dată, a prezentat argumentele de fapt și de drept care au format convingerea instanței, iar faptul că instanța de fond nu și-a însușit apărările invocate de autoritățile pârâte nu echivalează cu nemotivarea hotărârii.

Instanța de recurs apreciază criticile aduse instanței de fond cu privire la aplicarea greșită a legii, motiv de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 C. pr. civ., drept fondate. Dat fiind faptul că perioada supusă controlului a vizat atât ani anteriori intrării în vigoare a Codului fiscal, dar și ani ulteriori acestuia, se va analiza legislația în vigoare atât în anul 2003, cât și ulterior anului 2004. Potrivit art. 7 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit: „Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora dintr-un an fiscal, din care se scad

veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile”. Cheltuielile nedeductibile, potrivit art. 9 alin. (7) lit. s) din Legea nr. 414/2002 sunt: cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată. Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit care au fost aprobate prin H.G. nr. 859/2002 la pct. 9.14, prevedeau ca în baza dispozițiilor art. 9 alin. (7) lit. s) din Legea nr. 414/2002 este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termen de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului. Verificarea prestației se realiza prin analiza documentelor justificative, care atestă efectuarea serviciilor – situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, orice alte materiale corespunzătoare.

De asemenea, art. 21 alin. (4) lit. m) C. fisc. prevede că: „nu sunt deductibile cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”. La pct. 48 al Titlului II din H.G. nr. 44/2004 prin care au fost aprobate Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se prevede că „pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească, cumulativ, următoarele condiții:

– serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

– contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate”.

Instanța de fond a apreciat că aceste condiții impuse de legislație sunt îndeplinite în cauză pentru că au fost prestate în baza unui contract încheiat la 01 martie 2002 și sunt justificate prin note de debit emise de societatea prestatoare, fiind înregistrate în contabilitatea societății reclamante. Referitor la condițiile cerute de lege pentru a considera deductibile cheltuielile făcute cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, se poate deduce că acestea sunt:

a) existența unui contract care să cuprindă date referitoare la prestări, termene de execuție, tarife percepute, valoarea totală a contractului;

b) cheltuielile să fie justificate prin prezentarea de situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau orice alte materiale corespunzătoare;

c) să se facă dovada necesității efectuării acestor cheltuieli.

În cauză nu se contestă existența unui contract scris de prestări servicii încheiat între societatea reclamantă și firma FRS prin care aceasta se obligă să presteze reclamantei consultanță pentru serviciile de derulare a afacerilor, servicii executive și servicii administrative. Însă, în afara condiției existenței contractului (în formă scrisă, așa cum cerea legea la momentul încheierii acestuia) nu au fost respectate celelalte cerințe care erau prevăzute în Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit și care au