

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

Decizia nr.4898

Dosar nr.798/36/2003

Ședința publică de la 4 noiembrie 2009

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

La data de 23 X 2009 s-a luat în examinare recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentinței nr.X/CA din 2 X 2009 a Curții de Apel X – Secția comercială, maritimă și fluvială, contencios administrativ și fiscal .

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, iar pronunțarea deciziei a fost amânată pentru data de 30 X 2009, iar apoi la 4 X 2009, dată la care Înalta Curte a pronunțat decizia de față.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I.Circumstanțele cauzei

1.Sentința primei instanțe

Prin sentința nr.143/CA din 2 X 2009 a Curții de Apel X, pronunțată după casarea cu trimitere dispusă de Înalta Curte de Casație și Justiție prin decizia nr.X din 4 X 2008, a fost admisă în parte acțiunea reclamantei S.C."X" SA prin lichidator judiciar X SPRL X în contradictoriu cu Ministerul Finanțelor Publice-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor București și Direcția Generală a Finanțelor Publice X – Direcția Controlului Fiscal.

Instanța a luat act de renunțarea parțială a reclamantei la soluționarea contestației în privința creanței bugetare în sumă de X lei ROL reprezentând: impozit pe profit, taxă pe valoare adăugată, majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere aferente, stabilită prin procesul-verbal de control fiscal încheiat la data de 19 X 2008 de către

Direcția Controlului Fiscal X, până la pronunțarea unei soluții pe latură penală.

Instanța a dispus anularea deciziei nr.X din 31 X 2003 a Ministerului Finanțelor Publice- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și anularea parțială a procesului-verbal de control fiscal întocmit la 19 X 2003 de Direcția Controlului Fiscal X pentru suma de X lei ROL, reprezentând majorări, dobânzi și penalități de întârziere, calculate după data deschiderii procedurii de reorganizare judiciară și faliment față de S.C."X" SA dispusă prin Decizia civilă nr.1308/COM din 16 februarie 2002 a Curții de Apel X.

2. Motivele de fapt și de drept care au format convingerea primei instanțe

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut că prin cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta S.C."X" SA, societate aflată în procedura judiciară a falimentului, prin administrator judiciar S.C.X SPRL, numit în temeiul încheierii nr.X/COM din 21 X 2003 a Tribunalului X, s-a solicitat anularea Deciziei nr.X din 31 X 2003 emisă de Ministerul Finanțelor Publice-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor București și a procesului -verbal de control încheiat la 19 mai 2003 de Direcția Generală a Finanțelor Publice X - Direcția Controlului Fiscal .

Instanța de fond a reținut că în urma unui control fiscal efectuat în perioada 30 X 2003 – 13 X 2003 privind modul de constituire și virare a obligațiilor S.C."X" SA către bugetul de stat, Direcția Controlului Fiscal X a întocmit la data de 19 X 2003 un proces-verbal de control prin care a stabilit valoarea obligațiilor fiscale ale societății datorate cu titlul de impozit, precum și majorările și penalitățile aferente calculate până la data încheierii controlului fiscal.

Prin același proces-verbal de control au fost aplicate societății amenzi pentru contravențiile constatate, iar prin adresa nr.3934 din 27 mai 2003 Direcția Controlului Fiscal X a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul X cu privire la săvârșirea faptelor de evaziune fiscală reglementate de art.11 și art.13 din legea privind combaterea evaziunii fiscale de către administratorii statutari ai S.C."X" SA.

Instanța a reținut că în urma controlului fiscal arătat, Administrația Finanțelor Publice X a formulat cerere de înscriere în tabelul creditorilor debitoarei S.C."X" SA, solicitând înscrierea sa în tabel cu suma de X lei ROL, referitor la care a precizat că este stabilită conform dispozițiilor de urmărire nr.X din 22 X 2003 și avizului urmărire - încasare nr.X din 22 X 2008, care au avut la bază procesul - verbal nr.X din 22 X 2003. Creditoarea a menționat că dobânzile și penalitățile, ca obligații accesorii de plată, au fost calculate până la data de 13 mai 2003.

Instanța a reținut că procesul verbal de control nr.1067 din 22 X 2003 a fost contestat de administratorul judiciar al S.C."X" SA în procedura contenciosului fiscal sub două aspecte:

1. s-au contestat diferite sume, totalizând X lei ROL stabilite cu titlu de impozit pe profit și TVA, inclusiv accesoriile aferente, datorită nerecunoașterii prin actul de control a deductibilității unor cheltuieli efectuate de S.C."X" SA;

2. S-a contestat suma de X lei ROL reprezentând majorări, penalități și dobânzi aferente debitelor principale calculate după data deschiderii procedurii insolvenței față de S.C."X" SA respectiv data de 16 X 2002.

Contestația respectivă a fost soluționată prin Decizia nr.X din 31 X 2003 a Ministerul Finanțelor Publice- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în sensul că a fost suspendată soluționarea cauzei referitoare la suma de X lei până la pronunțarea unei soluții pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului de suspendare și a fost respinsă ca neîntemeiată contestația reclamantei pentru suma totală reprezentând majorări, dobânzi și penalități de întârziere.

Împotriva acestei decizii reclamanta a formulat acțiunea ce face obiectul acțiunii de față.

Instanța de fond, după casarea cu trimitere spre rejudecare, a reținut că în cursul soluționării recursului declarat împotriva sentinței nr.206/CA din 13 X 2008 a Curții de Apel X, S.C."X" SA prin administratorul judiciar X SPRL și-a modificat poziția procesuală în sensul renunțării parțiale la soluționarea contestației în ceea ce privește contestarea creanței bugetare în valoare de X lei vechi reprezentând impozit pe profit, TVA, majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere stabilite prin procesul-verbal de control fiscal încheiat la data de 19 X 2008 de către Direcția Controlului Fiscal X, până la pronunțarea unei soluții pe latură penală.

Cu privire la motivul nr.2 al contestației, instanța de fond a reținut că suma de X lei ROL, reprezentând majorări, dobânzi și penalități de întârziere calculate după deschiderea procedurii (16.12.2002) este greșit stabilită de organul de control.

Astfel, instanța de fond a constatat că procedura generală de reorganizare judiciară și faliment a fost deschisă față de S.C."X" SA la data de 16 X 2002, în baza deciziei nr.X/COM din 16 X 2002 a Curții de Apel X, sub imperiul O.G.nr.38/2002, iar organul administrativ-fiscal a reținut greșit faptul că actul normativ arătat (O.G.nr.38/2002) nu este aplicabil în cauză.

De asemenea, instanța de fond a reținut că în conformitate cu dispozițiile legale, de la momentul deschiderii procedurii insolvenței unei societăți comerciale, creanțele creditorilor nu pot fi modificate în sensul majorării acestora ca urmare a includerii dobânzilor, penalităților sau majorărilor de întârziere, ci singura modalitate de valorificare a creanțelor aparținând creditorilor este formularea declarațiilor de creanță și înscrierea acestora în tabloul creditorilor sub supravegherea judecătorului sindic.

Astfel, instanța a constatat că legiuitorul a înțeles să stopeze curgerea de drept a dobânzilor și a oricăror cheltuieli care ar putea majora cuantumul creanței debitorului, urmărindu-se menținerea patrimoniului societății comerciale, aflată în insolvență comercială, în starea existentă la data deschiderii acestei proceduri.

3. Recursul declarat de pârâtă

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală, solicitând modificarea ei în sensul respingerii acțiunii reclamantei.

În motivarea căii de atac, recurenta-pârâtă a invocat prevederile art.304 pct.9 Cod procedură civilă și a arătat următoarele:

3.1. Instanța de fond a anulat în parte actele administrativ-fiscale contestate, cu privire la suma de X ROL, fără să observe că majorările, penalitățile și dobânzile calculate asupra taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit sunt parte integrantă a sumei de X ROL, pentru care societatea reclamantă și-a exercitat dreptul la dispoziție în sensul renunțării la judecată, potrivit art.246 Cod procedură civilă.

3.2. În ceea ce privește majorările, dobânzile și penalitățile aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, contribuțiilor la fondurile speciale și impozitului pe veniturile din salarii, recurenta-pârâtă a arătat că instanța de fond și-a întemeiat soluția pe prevederile art.37 din Legea nr.64/1995, așa cum au fost modificate prin O.G.nr.38/2002, preluate apoi în art.41 alin.(1) din Legea nr.85/2006, fără să țină seama, pe de o parte, de dispozițiile art.60 alin.(7) din aceeași lege, potrivit căreia pentru neachitarea obligațiilor bugetare datorate atât înainte, cât și după deschiderea procedurii, debitorul datorează majorări de întârziere și penalități până la data achitării lor sau, după caz, până la data intrării în faliment și pe de altă parte că prevederile Legii nr.85/2006 s-au aplicat doar începând cu data de 20 X 2006. Pentru societățile în cazul cărora procedura a fost deschisă în baza Legii nr.65/1995 și continuată după intrarea în vigoare a legii noi, calculul accesoriilor se face în conformitate cu prevederile legale în vigoare la data respectivă.

În acest sens, recurenta-pârâtă a arătat că dispozițiile legale aplicabile speței sunt: art.13 și 31 alin.(2) din O.G.nr.11/1996 privind executarea obligațiilor bugetare, cu modificările și completările ulterioare, menținute prin O.G. nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, în vigoare începând cu data de 1 X 2003, coroborate cu prevederile art.37 și art. 60 alin.(7) din Legea nr.64/1995, conform interpretării date prin decizia nr.5/2004 a Comisiei fiscale centrale, aprobată prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1365/2004.

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Examinând cauza prin prisma motivelor de recurs invocate și a prevederilor art.304¹ Cod procedură civilă, ținând seama și de apărările formulate de intimata- reclamantă prin concluziile scrise depuse la dosar, Înalta Curte constată că recursul este fondat, în limitele și pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare.

1. Instanța de contencios administrativ a fost investită cu o acțiune întemeiată pe prevederile art.12 din O.U.G.nr.13/2001, corelate cu art.1 din Legea nr.29/1990, îndreptată împotriva deciziei nr.X din 31 X 2003, privind soluționarea contestației formulate de S.C."X" SA, prin administrator judiciar S.C.X SPRL, împotriva procesului-verbal încheiat de Direcția Controlului Fiscal X la data de 19 mai 2003.

Dispozitivul deciziei cuprinde două măsuri distincte adoptate în procedura administrativă de soluționare a contestației fiscale:

i) Suspendarea soluționării contestației cu privire la suma de X lei (ROL) până la pronunțarea unei soluții pe latura penală, în temeiul art.10 din O.U.G.nr.13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice.

ii) Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de X lei (ROL), reprezentând majorări de întârziere de venitul microîntreprinderilor, contribuției la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, contribuției la fondul special de susținere a învățământului de stat și impozitului pe venitul din salarii.

2.Așa cum s-a menționat la punctul I.1 în cuprinsul prezentei decizii, curtea de apel a luat act de renunțarea reclamantei la soluționarea acțiunii în ceea ce privește contestarea sumei de X lei (ROL) reprezentând impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată, majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere aferente și a anulat, totodată, procesul-verbal de control fiscal și decizia de soluționare a contestației, în parte, pentru suma de X lei (ROL) reprezentând majorări, dobânzi și penalități de întârziere calculate după data deschiderii procedurii de reorganizare judiciară și faliment.

Instanța și-a fundamentat soluția pe considerentul că debitele accesorii (dobânzi, penalități de întârziere și majorări) în litigiu, calculate nelegal după data deschiderii procedurii de reorganizare judiciară și faliment, totalizează X lei (ROL), iar nu X lei (ROL), cum a stabilit în mod eronat autoritatea fiscală.

Verificând sumele reținute în procesul-verbal de control fiscal și în decizia contestată, Înalta Curte constată însă că eronat este calculul efectuat de prima instanță, care nu a observat că debitele accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit au fost incluse în suma de X lei vechi pentru care s-a luat act de renunțarea la judecarea cererii.

Astfel, din motivarea deciziei nr.X din 31 X 2003 a Ministerului Finanțelor Publice rezultă că suma de X lei ce formează obiect al punctului 1 din dispozitiv, este compusă din:

- X lei – cheltuieli nedeductibile fiscal;
- X lei – taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă fiscal;
- X lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei – dobânzi aferente impozitului pe profit;
- X lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- X lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- X lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Procedând în modul arătat, curtea de apel a pronunțat practic două soluții contradictorii pentru aceleași sume reprezentând debite accesorii taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit: pe de o parte, a luat act de exercitarea dreptului de dispoziție al părții conform art.246 Cod procedură civilă (act de dispoziție care nu a fost contestat în nici un fel de partea care l-a exercitat) și pe de altă parte a anulat parțial actele administrativ-fiscale, pentru o sumă globală care include și datoriile precizate anterior, depășind limitele cadrului procesual, astfel cum a fost fixat prin manifestarea de voință a societății reclamante și cum a fost reținut în decizia de casare nr.X din 4 X 2008 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal.

Obiectul controlului de legalitate exercitat de instanța de rejudecare în fond după casare era limitat la punctul 2 din dispozitivul deciziei nr.X din 31 X 2003 a Ministerului Finanțelor Publice- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

3. În ceea ce privește legalitatea stabilirii de dobânzi, penalități și majorări după data deschiderii procedurii, în limitele sumei de X lei (ROL) aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, contribuției la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu

handicap, contribuției la fondul special de susținere a învățământului de stat și impozitului pe veniturile din salarii, Înalta Curte constată că instanța de fond a interpretat și aplicat corect prevederile art.37 din Legea nr.64/1995, astfel cum a fost modificată și completată prin O.G.nr.38/2002, în condițiile în care procedura a fost deschisă față de intimata-reclamantă la data de 16 X 2002, sub imperiul acestui din urmă act normativ.

Recurenta-pârâtă a făcut referire la dispozițiile punctului 5 din Decizia nr.5 din 22 X 2004 a Comisiei fiscale centrale, publicată în Monitorul Oficial nr.879 din 27 septembrie 2004, ignorând însă evoluția ulterioară a legislației în materie și chiar interpretarea dată acesteia prin Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.1/2008, publicată în Monitorul Oficial nr.770 din 17 noiembrie 2008, în sensul că începând cu data intrării în vigoare a Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței, după caz, nu se mai datorează și nu se mai calculează obligații fiscale accesorii pentru creanțele înscrise în masa credală și pentru cele rezultate din activitatea curentă *indiferent de data deschiderii acestei proceduri*.

Având în vedere toate considerentele expuse, în temeiul art.312 alin.3 Cod procedură civilă, Înalta Curte va admite recursul și va modifica în parte sentința atacată, în sensul anulării parțiale a actelor administrativ-fiscale, în limitele sumei de X lei (ROL).

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

Admite recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentinței nr.X/CA din 2 X 2009 a Curții de Apel X – Secția comercială, maritimă și fluvială, contencios administrativ și fiscal .

Modifică în parte sentința atacată, în sensul că dispune anularea pct.2 din Decizia nr.X din 31 X 2003 emisă de Ministerul Finanțelor Publice-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și anularea parțială a procesului-verbal de control fiscal încheiat de Direcția Controlului Fiscal X cu privire la suma de X ROL (X RON), reprezentând majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor, contribuției la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, contribuții la fondul special de susținere a învățământului de stat și impozitului pe venitul din salarii.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 4 X 2009.

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X

X