

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

DECIZIA nr.1421

Dosar nr.12089/2/2009

**Ședința publică de la 16 martie 2012**

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

---

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta S.C. „X.” SA .X. împotriva Sentinței civile nr..X. din 18 noiembrie 2010 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal s-au prezentat intimatele-pârâtă Administrația Finanțelor Publice a Sectorului X .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, reprezentate de consilier juridic X, lipsă fiind recurenta-reclamantă S.C. „X.” SA .X..

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei, arătându-se că recursul este declarat și motivat în termenul prevăzut de lege pentru această cale de atac, fiind timbrat conform legii.

De asemenea, a fost prorogată discutarea excepției inadmisibilității acțiunii, excepție invocată de intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Nemaifiind cereri prealabile de formulat, instanța constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul în susținerea apărărilor.

Având cuvântul, reprezentanta intimatelor, pune concluzii de respinge a recursului ca nefondat cu consecința menținerii ca temeinică și legală a sentinței atacate. Arată că, acțiunea recurente este inadmisibilă, întrucât actul suspus cenzurii instanței de contencios administrativ nu poate fi decât decizia de soluționare a contestației pe cale administrativă.

Astfel spus, în cauză, a fost emisă o decizie de soluționare a contestației administrative însă recurenta nu a înțeles să o conteste.

În temeiul art.150 Cod procedură civilă, instanța declară dezbaterile închise și reține cauza în pronunțare.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

### **1. Sesizarea instanței de fond**

Prin cererea adresată Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. .X. SA a chemat în judecată Administrația Finanțelor Publice Sector X, solicitând anularea Deciziei de impunere nr.X din 9.06.2009 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X. din 9.06.2009 prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare, majorări și penalități de întârziere de .X. lei.

În motivarea cererii s-a arătat că împotriva celor două acte a formulat contestație la 17.07.2009 dar, pentru că s-a depășit termenul de soluționare, s-a adresat instanței.

Administrația Finanțelor Publice Sector X a formulat întâmpinare și a solicitat respingerea acțiunii ca inadmisibilă deoarece nu a fost soluționată contestația, iar pe fond, respingerea acțiunii.

S-a depus la dosar Decizia nr.X din 24.06.2010 emisă de A.N.A.F. prin care a fost respinsă ca nemotivată contestația pentru suma de X lei reprezentând taxe asupra activităților dăunătoare sănătății - TVA, impozit pe profit, majorări și penalități de întârziere aferente, ca neîntemeiată pentru suma totală de X lei reprezentând TVA și majorări de întârziere, desființarea deciziei de impunere pentru suma de X lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii, contribuții, majorări și penalități de întârziere și s-a dispus refacerea inspecției fiscale, a fost constatată incompetența organului de soluționare a contestațiilor privind rezolvarea cererii de suspendare.

A fost introdusă în cauză Agenția Națională pentru Administrare Fiscală care a invocat excepția inadmisibilității acțiunii cu referire la prematuritatea introducerii cererii de chemare în judecată și excepția lipsei de interes pentru suma de X lei pentru care a fost desființată decizia de impunere.

### **2. Soluția instanței de fond**

Prin Sentința civilă nr..X. din 18.11.2010 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal a fost respinsă excepția prematurității dar și acțiunea reclamantei ca neîntemeiată.

În motivarea soluției de respingere a excepției inadmisibilității instanța de fond a arătat că potrivit art.205 alin.1 Cod procedura civilă, contestația reclamantei vizează nu doar titlu de creanță fiscală, respectiv decizia de impunere, ci și alte acte administrativ fiscale, iar în privința condițiilor de formă s-a reținut că reclamanta a făcut dovada înregistrării la autoritatea fiscală a contestației administrative și chiar a fost emisă Decizia nr.X din 24.06.2010.

Referitor la excepția lipsei de interes, s-a considerat că se impune a fi respinsă deoarece prin decizia de soluționare a contestației nu s-au desființat obligațiile fiscale stabilite în sarcina reclamantei, ci s-a dispus reluarea inspecției fiscale pentru aceeași perioadă.

Pe fondul cauzei, s-a apreciat că sunt aplicabile dispozițiile art.21 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.29 alin.D lit.a) din Legea nr.345/2002 privind TVA și Legea nr.467/2002 privind finanțarea ocrotirii sănătății.

Cu privire la prescripție s-a arătat că inspecția fiscală a început la 1.11.2007 și organele fiscale puteau să verifice obligațiile bugetare pentru care termenul de depunere a declarațiilor era ulterior datei de 1.11.2002 și nu s-a făcut dovada existenței unor cauze de întrerupere, suspendare a termenului de prescripție.

Pentru perioada iulie 2005 – decembrie 2006 s-a constatat că pentru veniturile de transferul jucătorilor, societatea nu a calculat și înregistrat în contabilitate TVA colectată deși acest tip de transfer este considerat prestare de servicii.

În ceea ce privește natura veniturilor obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile încheiate cu clubul sportiv, s-a reținut că în perioada iulie 2005 – iunie 2007 au fost încheiate convenții civile și veniturile realizate ca urmare a convențiilor se încadrează în categoria veniturilor din activități independente, conform art.52 alin.1 Cod fiscal.

Prin decizia de soluționare a contestațiilor s-a reținut că în mod greșit organele de inspecție fiscală au obligat clubul sportiv la plata contribuției CAS motivat de faptul că sportivii profesioniști care obțin venituri pe baza convenției civile nu pot fi apreciate ca venituri salariale, iar între aceștia și club nu sunt raporturi de natură angajat-angajator, ca urmare a încheierii convențiilor civile și, de aceea, decizia de impunere a fost desființată în mod corect pentru suma de X lei.

### **3. Calea de atac exercitată**

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta S.C. .X. SA .X..

În motivele de recurs se arată că hotărârea instanței de fond de respingere a cererii ca neîntemeiată este lipsită de temei legal, fiind dată cu aplicarea greșită a legii și, în parte, nemotivată.

Se arată că a fost invocată prescripția extinctivă pentru că nu au fost respectate prevederile Codului de procedură fiscală privind dreptul de a stabili obligații fiscale, iar instanța de fond s-a mulțumit să aprecieze incidența prescripției extinctive prin raportare la momentul declanșării controlului fiscal dar fără a lua în considerare argumentele legate de perioadele în care controlul fiscal a fost suspendat.

Recurenta a invocat și aplicarea eronată a legislației privind impozitarea drepturilor bănești acordate jucătorilor de fotbal obținute în baza unor convenții civile care nu pot fi calificate ca fiind de natură salarială și în mod greșit au fost calificate aceste convenții ca fiind contracte de muncă.

Greșita recalificare a convențiilor civile în contractele de muncă a determinat și greșita stabilire în sarcina reclamantei a impozitului pe venituri din salarii, C.A.S.S. – angajator, fond pentru accidente de muncă, fond șomaj angajator și angajat, FASS angajator, concedii și indemnizații, fond de garantare salarii, implicit sume stabilite cu titlu de impozit pe profit.

Aceste aspecte au fost reținute și în procedura administrativă și a fost desființată decizia de impunere pentru suma de X lei, iar instanța de fond deși reține că în mod corect a fost desființată pentru această sumă, totuși a respins cererea ca neîntemeiată.

S-a solicitat admiterea recursului, modificarea sentinței și admiterea cererii așa cum a fost formulată, respectiv anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală.

Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală au formulat întâmpinări și au solicitat respingerea recursului ca nefondat.

În întâmpinarea formulată de A.N.A.F., se apreciată că se impune respingerea acțiunii ca inadmisibilă deoarece numai decizia de soluționare a contestației poate fi supusă cenzurii instanței de contencios administrativ.

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

După examinarea motivelor de recurs, a dispozițiilor legale incidente în cauză, precum și în baza art.304<sup>1</sup> Cod procedura civilă, Înalta Curte va admite recursul declarat, dar pentru următoarele considerente:

Recurenta a solicitat instanței de fond anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală în baza căruia i-au fost stabilite obligații fiscale în sumă de .X. lei pentru că deși a formulat contestație potrivit art.205 Cod procedura civilă, nu a fost soluționată până în luna decembrie 2009, deși a fost depusă la 17.07.2009.

Pe parcursul soluționării cauzei a fost emisă Decizia nr.X din 24.06.2010 de către A.N.A.F. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, dar această decizie nu a fost contestată în fața instanței de fond pentru că nu a existat o precizare în acest sens.

Potrivit art.205 Cod procedura civilă, împotriva actelor administrative fiscale prin care sunt stabilite impozite, taxe sau contribuții în sarcina contribuabililor, pot fi formulate contestații pe cale administrativă.

Această calificare legală a contestației ca fiind o cale administrativă de atac a fost confirmată atât de jurisprudența Curții Constituționale (Deciziile nr.X/2004, nr.X/2006, nr.X/2006, dar și de practica instanței supreme).

Plecând de la această calificare, se poate concluziona că până la soluționarea acestei contestații, care se finalizează cu emiterea unei decizii sau dispoziții, nu pot fi atacate la instanța de contencios administrativ actele administrativ-fiscale contestate la organele fiscale.

Este adevărat că dispozițiile art.70 din Codul de procedură fiscală – forma în vigoare la data introducerii contestației, prevedeau un termen de 45 de zile de la înregistrare prin care cererile depuse de către contribuabil potrivit acestui act normativ să fie soluționate de către organul fiscal, dar acest termen este de recomandare iar legea nu prevede sancțiuni pentru nerespectarea acestui termen.

În cauză nu sunt aplicabile dispozițiile art.2 alin.1 lit.g din Legea nr.554/2004 întrucât Codul de procedură fiscală instituie norme speciale față de prevederile generale cuprinse în Legea contenciosului administrativ.

Chiar și în situația în care s-ar putea aprecia că ar fi aplicabile dispozițiile cuprinse în art.2 alin.1 lit.g și s-ar constata nesoluționarea în termenul legal al unei cereri, instanța de contencios administrativ nu ar putea analiza legalitatea actelor administrativ fiscale, ci ar putea obliga organul fiscal să soluționeze contestația formulată și abia, ulterior, dacă această soluție este contestată, poate proceda la analiza legalității acestora.

Însă, în speță, instanța de fond nu putea să mai oblige autoritatea competentă să soluționeze contestația pentru că aceasta a fost soluționată pe parcursul desfășurării litigiului

Din acest punct de vedere nu este lipsit de relevanță faptul că a fost soluționată contestația administrativă, iar reclamanta-recurentă nu a solicitat și anularea deciziei emise de organul fiscal.

Cerința legală care instituie procedura administrativă nu neagă dreptul reclamantei-recurente de a se adresa instanței de contencios administrativ, dar cererea poate fi făcută, așa cu prevăd dispozițiile legale, la instanța de contencios administrativ competentă.

Cum, după emiterea deciziei, Codul de procedură fiscală nu prevede un termen expres în care să se soluționeze contestațiile formulate împotriva actelor fiscale, pentru evitarea eventualelor consecințe, datorate nesoluționării într-un termen rezonabil al acesteia, există, însă, dispoziții prin care se poate obține suspendarea actelor fiscale contestate.

Pentru că și art.218 alin.2 Cod procedura civilă prevede că deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate la instanța de contencios administrativ competentă, rezultă că nu pot fi atacate direct la instanța de contencios administrativ, decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, iar cererea de anulare a deciziei de impunere și raportul de inspecție

fiscală fără a se solicita și anularea deciziei emisă în soluționarea contestației împotriva acestor acte este inadmisibilă.

Cu toate acestea, instanța de fond a respins excepția inadmisibilității acțiunii, dar a respins ca neîntemeiată cererea reclamantei.

Chiar dacă recursul este declarat de reclamantă, prin invocarea excepției inadmisibilității nu se creează reclamantei o situație nefavorabilă pentru că cererea a fost respinsă de instanța de fond ca neîntemeiată, iar inadmisibilitatea este o excepție de procedură de ordine publică ce poate fi invocată din oficiu chiar și de instanța de recurs, dar excepția a fost invocată și de intimata A.N.A.F.

De aceea, în baza art.312 Cod procedura civilă raportat la art.20 din Legea nr.554/2004, va fi admis recursul, va fi modificată sentința atacată în sensul că va fi respinsă acțiunea reclamantei ca inadmisibilă.

Pentru că soluția instanței de recurs a fost dată prin admiterea excepției inadmisibilității nu vor mai fi analizate celelalte critici din recurs ce vizează fondul cauzei.

PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE:

Admite recursul declarat de reclamanta S.C. „X.” SA .X. împotriva Sentinței civile nr.X. din 18 noiembrie 2010 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că respinge acțiunea ca inadmisibilă.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 16 martie 2012.

**X**