

ROMÂNIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS
ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr.5393
nr.2441/2005

Dosar

Ședința publică de la 10 noiembrie 2005

Președinte:

Judecător
- Judecător
Judecător
- Magistrat asistent

Din partea Parchetului de pe lângă înalta Curte de Casație și Justiție a participat procurorul M.C.

S-a luat în examinare recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș în nume propriu și în reprezentarea Ministerului Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr.20 din 20 iunie 2005 a Curții de Apel Timișoara - Secția comercială și de contencios administrativ.

La apelul nominal se prezintă recurente-pârâte prin consilier juridic O.S., precum și intimata-reclamantă S N R SA - Sucursala T prin avocații G.B. și C. B.

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei, după care, Curtea acordă cuvântul pentru dezbaterea excepției privind tardivitatea recursului invocată de intimata-reclamantă prin întâmpinare.

Reprezentanții intimatei-reclamante solicită admiterea excepției, arătând că pârătele au fost prezente la pronunțarea hotărârii atacate și că, potrivit art.20 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, termenul de 15 zile pentru formularea recursului curge de la data pronunțării sentinței.

Consilier juridic O. S. solicită respingerea excepției, ca neîntemeiată, în speță fiind aplicabile dispozițiile vechii legi a. **contenciosului administrativ, nr.29/1990, care prevăd că termenul de recurs curge de la data comunicării hotărârii atacate.**

Reprezentantul Parchetului de pe lângă înalta Curte de Casație și

**Justiție pune concluzii de respingere a excepției.
Curtea, având în vedere dispozițiile art.27 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, conform cărora cauzele aflate pe rolul instanțelor la data intrării în vigoare a acestui act normativ vor continua să se judece potrivit legii aplicabile în momentul sesizării instanței, precum și art.28 în care se arată că dispozițiile acestei legi se completează cu prevederile Codului de procedură civilă, în măsura în care nu sunt incompatibile cu specificul raporturilor de autoritate dintre autoritățile publice, respinge excepția tardivității formulării recursului și reține că, în speță sunt aplicabile prevederile art.14 din Legea nr.29/1990 raportat la art.301 din Codul de procedură civilă.
Cum nu mai sunt alte cereri, Curtea acordă cuvântul pentru dezbaterea recursului.**

Consilier juridic O. S. solicită admiterea recursului pentru motivele arătate în scris.

Reprezentanții intimetei-reclamante, având pe rând cuvântul, solicită respingerea recursului, ca nefondat.

Reprezentantul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție pune concluzii de respingere a recursului.

CURTEA

Asupra recursului de față;

**Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:
Prin acțiunea înregistrată la data de 15 noiembrie 2004, reclamanta S N R SA Sucursala T a chemat în judecată pe pârâții DGFP Timiș și Agenția Națională de Administrare Fiscală București, solicitând să se anuleze nota de constatare din data de 28 iunie 2004 încheiată de prima pârâtă și decizia nr.319 din 15 octombrie 2004 emisă de secunda pârâtă și exonerarea sa de la plata măsurilor dispuse prin aceste acte administrative fiscale, cu cheltuieli de judecată.**

În motivarea acțiunii, reclamanta arată că nota de constatare atacată este nulă absolut, conform art.43 și 45 din Codul de procedură fiscală, pentru că inspectorii fiscali care au încheiat-o nu erau competenți întrucât potrivit art.106 din Codul de procedură fiscală, rezultatul inspecției fiscale trebuia consemnat într-un raport scris ce ar fi trebuit să cuprindă constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport pe care inspectorii fiscali ar fi trebuit să-l înainteze organelor de conducere din cadrul DGFP Timiș pentru emiterea deciziei de impunere în conformitate cu prevederile art.83 din Codul de procedură

fiscală. în opinia reclamantului, potrivit acestui articol, decizia de impunere se emite de organul fiscal competent sub semnătura singurei persoane desemnate să reprezinte această instituție publică- directorul executiv al DGFP sau persoana împuternicită de acesta, iar nu de inspectorii fiscali care au competența să încheie numai raportul de inspecție fiscală.

Mai mult, arată reclamanta, la pct. 106.3 din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală se prevede foarte clar că organele de inspecție fiscală au competența de a emite numai raportul de inspecție fiscală, care urmează a fi verificat și vizat de șeful de serviciu și a fi aprobat de conducătorul organului de inspecție fiscală, care va semna și decizia de impunere producătoare de efecte juridice, act administrativ fiscal pe care trebuia să-l primească.

Pe fondul cauzei, reclamanta a arătat că impunerea este nelegală, pentru că suma stabilită cu titlu de impozit pe venit nu este datorată, întrucât imobilele în litigiu, chiar dacă erau închiriate, nu puteau fi înstrăinate, la cererea chiriașilor, așa cum prevăd dispozițiile art.12 din Legea nr. 133/1999 modificată și nici nu s-a declarat vreun activ disponibil pentru Sucursala T. Cu toate acestea, pârâții au reținut că, la 31 decembrie 2003, era înregistrată în contabilitate la rubrica „clienți incerți” suma de X lei, reprezentând venituri din chirii facturate și neîncasate de la diverși chiriași cu care s-au încheiat contracte de închiriere. S-a mai reținut că, pentru recuperarea acestei sume, societatea reclamantă a acționat în instanță societățile comerciale cu care aveau încheiate contracte de închiriere.

Cum venitul total din chirii a fost de Y lei, pârâții au reținut un impozit de 90% în cuantum de Z, conform art.38 alin.5 din Legea nr. 133/1999, care însă nu este aplicabil, pentru că potrivit art.13 din această lege republicată în anul 2003, se consideră active disponibile activele care nu sunt utilizate la data intrării în vigoare a legii.

Așadar, arată reclamanta, prevederile art.38 alin.5 din Legea nr. 133/1999, republicată nu se pot aplica decât pentru contractele de închiriere sau de asociere în participațiune încheiate după data intrării în vigoare a prezentei legi, iar, în cauza dedusă judecării, aceste contracte au fost încheiate înainte de anul 1999 când modalitatea de impozitare a veniturilor obținute din chirii era prevăzută în legile care au

reglementat impozitul pe profit pe perioada supusă verificării.

în plus, nu sunt îndeplinite nici prevederile art.12 alin.1 lit.b din Legea nr. 133/1999, care dau posibilitatea titularilor contractelor de închiriere să cumpere aceste imobile. Acestea nu pot fi vândute de societate, întrucât sunt dotate cu echipament specific de radiocomunicație utilizat în mod continuu de societate.

Reclamanta a mai arătat că, potrivit actului său constitutiv și anume H.G. nr. , este singurul operator autorizat să instaleze și să întrețină o rețea națională de transmisie cu mijloace proprii, să asigure transmiterea programelor naționale de radio și TV și de a asigura comunicațiile necesare sistemului apărării și siguranței naționale, iar activitatea societății se desfășoară prin intermediul a 5 sucursale fără personalitate juridică, printre care și sucursala din T.

în acest sens, suprafața exterioară a clădirilor în care sunt amplasate echipamente de emisie este spațiul tehnologic necesar efectuării în condiții tehnice adecvate a transmisiunilor de unde medii a programului de radio aferent.

Reclamanta a mai invocat că la data intrării în vigoare a Legii nr. 133/1999, era instituită interdicție de înstrăinare și grevare în favoarea Bancpost SA și că impunerea s-a realizat fără o analiză obiectivă a fiecărei situații.

Privitor la măsura diminuării cheltuielilor deductibile de exploatare în sumă de T lei, reclamanta a arătat că în luna decembrie 2003, Direcția de Telecomunicații Timișoara a înregistrat pe cheltuieli de exploatare, deductibile la calculul profitului impozabil, suma în litigiu, datorată IGCTI în luna decembrie 2003, cheltuială datorată pentru utilizarea spectrului de frecvență radio, potrivit prevederilor OUG nr.79/2002 privind cadrul general de reglementare a comunicațiilor.

în opinia reclamantei, obligația utilizatorilor de a plăti tarifele cât și perioada pentru care acestea sunt datorate rezultă și din dispozițiile OMCTI nr. 164/2003 și OMCTI

nr.274/2004, iar înregistrarea acestei cheltuieli în 2004 pentru anul fiscal 2003 este o măsură legală în raport cu Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de contabilitate.

Prin întâmpinarea formulată în cauză pârâții au susținut, pe de o parte, că impunerea s-a calculat potrivit dispozițiilor Legii nr. 133/1999, în sensul că organele de control ale DGFP au verificat aplicarea și respectarea de către societate a prevederilor art.38 alin.5 din lege referitor la obligația de virare la buget a cotei de 90% din veniturile realizate din chirii, prevedere care se aplică *în situația în care o societate comercială cu capital majoritar de stat obține venituri din active închiriate.*

Pe de altă parte, pârâții au arătat că suma de T lei ce a fost considerată deductibilă fiscal pentru anul 2003, deși la data respectivă nu a fost emisă factura pentru această sumă, (înregistrarea în contabilitate făcându-se deci fără să existe un document justificativ) este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, fiind aplicabile prevederile art.9 (7) lit.d) și j) din Legea nr.414/2002.

Referitor la excepția privind nulitatea absolută a notei de constatare încheiată la 28 iunie 2004 pe motiv că nu s-ar fi respectat prevederile Codului de procedură fiscală privind procedura de control, pârâții au susținut că în raport cu perioada în care s-a efectuat verificarea (11 mai 2004 - 31 mai 2004 și 2 iunie 2004 - 28 iunie 2004) erau aplicabile dispozițiile tranzitorii privind inspecția fiscală, iar la data la care s-a efectuat controlul fiscal erau aplicabile Normele prevăzute în aplicarea O.G. nr.70/1997.

Curtea de Apel Timișoara - Secția comercială și de contencios administrativ, prin sentința civilă nr.205 din 20 iunie 2005, a admis acțiunea, a anulat actele administrativ fiscale privind obligația de a plăti statului suma de A lei reprezentând impozit pe venit cu dobânzi și penalități de întârziere aferente și măsura de anulare a înregistrării în conturile de cheltuieli de exploatare a sumei de T lei reprezentând tarif

pentru utilizarea spectrului de frecvență radio, obligând pârâții și la plata cheltuielilor de judecată reprezentând onorariu de expert.

Pentru a se pronunța în sensul arătat instanța de fond a reținut, în primul rând, că în cauză nefiind îndeplinită cerința legală a caracterului disponibil al activelor reclamantei nu sunt aplicabile nici dispozițiile legale privind impunerea veniturilor sale conform art.38 alin.5 din Legea nr.133/1999 cu un impozit de 90% aplicat asupra veniturilor din închiriere și asociere în participatiune. Mai mult, ar constitui o dublă impozitare.

în al doilea rând, instanța de fond a reținut că, în raport cu dispozițiile Legii nr.414/2002, ale H.G.nr.859/2002 precum și a reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate aprobate prin OMF nr.94/2001, cheltuiala de T lei cuprinsă în factura nr.5114997 din 2004 constituie o cheltuială aferentă exercițiului financiar 2003 și în consecință este deductibilă fiscal la stabilirea profitului impozabil și al impozitului pe profit datorat de reclamantă, în același sens concluzionând și expertiza contabilă efectuată în cauză.

împotriva acestei sentințe a declarat recurs, în nume propriu și în reprezentarea Ministerului Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, în termen legal, pârâta D.G.F.P. T, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie și invocând dispozițiile art.304 pct.9 și art.304¹ Cod procedură civilă.

în dezvoltarea motivelor de recurs se susține, pe de o parte, că instanța de fond a dat o greșită interpretare dispozițiilor art.38 alin.5 din Legea nr.133/1999, atunci când a reținut că acestea nu sunt aplicabile în cauză, atât datorită neîndeplinirii cerinței legale a caracterului disponibil al activelor sau spațiilor intimatei cât și faptului că prin aplicarea impozitului respectiv reclamanta ar fi impusă de două ori pentru veniturile din chirii.

Pe de altă parte, se susține că în mod nejustificat instanța de fond a anulat măsura dispusă prin actul de control care viza anularea înregistrării sumei de T lei pe cheltuieli deductibile de exploatare ale intimatei reclamante pentru anul 2003 în raport cu faptul că s-a înregistrat o cheltuială aferentă anului 2003 fără a exista un document justificativ, factura fiind emisă în anul 2004.

în plus, recurenții invocă și faptul că deși instanța de fond menționează că și-a însușit concluziile expertizei, din motivarea hotărârii nu reiese acest aspect. Aceasta cu atât mai mult cu cât expertiza, în parte, prin concluziile sale, a apreciat că reclamata datorează impozit pe venit în condițiile art.38 alin.5 din Legea nr. 133/1999, dar diminuează aceste venituri pentru care se poate aplica cota de 90 %, iar instanța de fond anulează întreaga sumă ce a reprezentat impozit pe venit calculat prin actul de control.

Examinând cauza în raport cu toate criticile aduse soluției instanței de fond, cu toate probele administrate precum și cu dispozițiile legale incidente pricinii, inclusiv cele ale art.304¹ Cod procedură civilă se constată că recursul este fondat pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare.

Cu privire la primul motiv de recurs se reține că, într-adevăr, dispozițiile art.38 alin.5 din Legea nr.133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, veniturile realizate în baza contractelor de concesiune, închiriere sau asociere în participațiune pentru activele sau spațiile aparținând societăților comerciale sau companiilor naționale la care statul este acționar majoritar precum și regiile autonome se impozitează cu 90 %, sunt incidente pricinii.

Astfel, în cauză, organele de control au constatat că în perioada august 1999 - decembrie 2003, societatea avea încheiate mai multe contracte de închiriere pentru spații și terenuri aflate în administrarea sa, în baza acestora fiind emise facturi fiscale și înregistrate veniturile în contabilitate, dar nu s-a calculat și virat impozitul pe venit aferent.

Prin urmare, înalta Curte constată că incidența dispozițiilor art.38 alin.5 din Legea nr.133/1999 a fost corect stabilită de autoritățile fiscale, cele două condiții impuse de text fiind îndeplinite de agentul economic, întrucât statul era unic acționar, prin Ministerul Comunicațiilor, în conformitate cu prevederile art.5 alin.3 din Statutul societății, iar veniturile au fost obținute în baza contractelor de închiriere, Direcția Radiocomunicații Timișoara dispunând de activele respective pe care nu le-a utilizat pentru realizarea obiectului de activitate propriu.

Motivarea instanței de fond potrivit căreia dispozițiile art.38 alin.5 din Legea nr.133/1999 nu i se pot aplica reclamantei, întrucât la data intrării în vigoare a legii nu deținea spații

disponibile, nu poate fi reținută, textul precizând numai „activele sau spațiile aparținând societăților comerciale sau companiilor naționale la care statul este acționar majoritar”.

Interpretarea instanței de fond este în afara legii. Art.13 al legii precizează că „în înțelesul prezentei legi se consideră active disponibile activele care nu sunt utilizate”. Este evident că aceste active disponibile trebuie să nu fie utilizate, în activitatea proprie a societății comerciale și companiilor naționale cu capital majoritar de stat deținătoare ale spațiilor.

În situația în care aceste active și spații sunt puse la dispoziția altor societăți comerciale mici sau mijlocii spre a fi utilizate în baza unor contracte de concesiune, închiriere sau asociere în participațiune, cum este cazul în speță, aceste active rămân în continuare active disponibile potrivit dispozițiilor art.12 alin.1 lit. „a” al Legii nr. 133/1999.

Faptul că intimata reclamantă a oferit aceste active și spații spre închiriere altor societăți denotă că activele și spațiile în cauză sunt disponibile pentru aceasta, nefiindu-i necesare pentru desfășurarea propriei activități.

Instanța de fond a nesocotit însuși scopul urmărit de legiuitor prin dispoziția legală cuprinsă în art.38 alin.5 al Legii nr.133/1999.

Astfel, întreaga Lege nr. 133/1999 cuprinde dispoziții în sprijinul acestor întreprinderi mici și mijlocii, iar art.12 obligă chiar societățile comerciale și companiile naționale cu capital majoritar de stat, precum și regiile autonome, să vândă direct, sau indirect prin contract de leasing cu clauză irevocabilă de cumpărare, spațiile și activele închiriate acestor întreprinderi mici și mijlocii.

În situația în care aceste societăți, nu înțeleg să vândă aceste active și spații închiriate, legiuitorul a stabilit în sarcina acestora impozitul-sanctiune de 90% aplicat asupra veniturilor obținute din astfel de contracte, în scopul de a descuraja astfel de practici și a determina vânzarea activelor către întreprinzătorii mici și mijlocii.

În speță, este evident, că, la data apariției Legii nr. 133/1999,

intimata reclamantă nu s-a conformat dispozițiilor acestei legi și a continuat să obțină venituri din contractele de închiriere și asociere în participațiune, motiv pentru care trebuie să suporte impozitul legal stabilit de către organele de control.

Deoarece în sarcina intimătei-reclamante a fost reținut ca fiind datorat un debit de natura impozitului în cotă de 90% asupra veniturilor realizate prin închirierea activelor, aceasta datorează și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente, în baza dispozițiilor OG nr.26/2001 și art.109 și 114 din OG nr.92/2003.

Totodată, se constată că în cauză nu se poate reține o dublă impozitare pentru veniturile din chirii în raport cu faptul că impozitul reglementat de art.38 alin.5 din Legea nr. 133/1999 este un impozit special instituit pe care legea nu îl asimilează impozitului pe profit, motiv pentru care nici calculul acestuia nu este determinat de modalitatea de evidențiere a impozitului pe profit.

De altfel, se constată, contrar celor reținute de instanța de fond că și expertul a apreciat că impozitul pe venit nu a fost calculat corect doar în parte, propunând variante de recalculare a veniturilor impozabile și a impozitului pe venit datorat, (pag.10-11 din Raportul de expertiză contabilă și în Răspunsul la obiecțiunile formulate la raportul de expertiză - filele 263-266), variante care se referă la quantumul diferit al sumei datorate la bugetul de stat, respectiv în prima variantă de lei impozit, iar în a doua variantă de lei impozit, comparativ cu suma de A lei stabilită de organul de control. în cauză însă, astfel cum s-a arătat, intimata-reclamantă a invocat în principal greșita aplicare a art.38 alin.5 din Legea nr.133/1999, iar nu quantumul sancțiunii aplicate.

Mai mult, se constată că legiuitorul nu a făcut mențiuni asupra dimensiunii bazei de calcul a impozitului pe veniturile din chirii cu partea reprezentând impozit pe profit.

Referitor la motivul de recurs prin care este criticată soluția instanței de fond prin care s-a dispus anularea măsurii din Nota de constatare de anulare a înregistrării în conturile de

cheltuieli de exploatare a sumei de T lei, reprezentând tarif pentru utilizarea spectrului de frecvență radio, înalta Curte reține că și acesta este fondat.

Astfel, este necontestat în cauză, că, în luna decembrie 2003, Direcția Radiocomunicații Timișoara a înregistrat pe cheltuieli de exploatare suma respectivă în temeiul art.19 din OUG nr.79/2002, iar înregistrarea sumei fără vreun document justificativ în sensul art.6 (1) din Legea nr.82/1991 la cheltuieli de exploatare a condus la diminuarea rezultatelor înregistrate la 31 decembrie 2003.

Prin urmare, se constată că în mod corect autoritățile fiscale au făcut aplicarea dispozițiilor art.9 (7) lit.j) din Legea nr.414/2002, contrar celor reținute de instanța de fond și de expert care au dat o greșită interpretare principiului independenței exercițiului financiar.

In consecința, Inalta Curte constata ca solutia instantei de fond este nelegala si urmeaza ca prin admiterea recursului sa fie casata. Pe fond se va respinge actiunea reclamantei ca neintemeiata pentru considerentele aratate in cele ce preced, in baza dispozitiilor art.15 alin.2 si art.18 din Legea nr.29/1990 coroborate cu cele ale art.312 Cod procedura civila.

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

Admite recursul declarat de Directia Generala a Finantelor Publice T in nume propriu si in reprezentarea Ministerului Finantelor Publice – Agentia Nationala de Administrare Fiscala impotriva sentintei civile nr.205 din 20 iunie 2005 a Curtii de Apel Timisoara – Sectia comerciala si contencios administrativ.

Caseaza sentinta atacata si, in fond, respinge actiunea reclamantei ca neintemeiata.

Pronuntata in sedinta publica, astazi 10 nov. 2005