

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

DECIZIA nr.3499

Dosar nr. 188/32/2013

Ședința publică de la 26 septembrie 2014

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

&&&

S-a luat în examinare recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr. .X. din 28 iunie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de ședință din data de 12 septembrie 2014, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 19 septembrie 2014 și, ulterior, la data de 26 septembrie 2014.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Soluția instanței de fond

Curtea de Apel .X. – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin sentința nr. .X. din 28.06.2013, a admis acțiunea formulată de reclamanta S.C. ".X." S.R.L. .X. în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și a anulat următoarele acte administrative emise de pârâtă:

- decizia nr. .X. din 5.02.2013 de soluționare a contestației administrative;
- decizia nr. .X./12.04.2012/27.12.2012 de modificare a deciziei de eşalonare la plată;
- decizia nr. .X./12.04.2012/27.12.2012 de amânare la plată a penalităților de întârziere;
- decizia nr. .X. din 10.01.2013 de constatare a pierderii valabilității eşalonării la plată a obligațiilor fiscale;
- decizia nr. .X. din 10.01.2013 de pierdere a valabilității amânării la plată a penalităților de întârziere.

2. Calea de atac exercitată

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, care a solicitat casarea acesteia și respingerea acțiunii ca nefondată.

În motivarea căii de atac, încadrată în drept în dispozițiile art. 488 alin. (1) pct. 8 C.proc.civ., recurenta a susținut faptul că sentința contestată a fost dată cu aplicarea greșită a prevederilor O.U.G. nr. 29/2011, cu modificările și completările ulterioare.

În dezvoltarea acestui motiv de recurs partea a prezentat situația de fapt din speța de față și a formulat critici de nelegalitate cu privire la hotărârea judecătorească atacată ce vor fi prezentate în continuare.

În mod greșit, prima instanță a apreciat că nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 13 din O.U.G. nr. 29/2011 pentru pierderea valabilității eşalonării la plată a sumelor datorate de societatea intimată.

În concret, pentru stabilirea corectă a situației fiscale a intimatei, având în vedere dispozițiile art. 216 alin. (3) C.proc.fiscală, republicat, s-a procedat la operarea în evidența fiscală a deciziei de soluționare a contestației administrative nr. 139 din 28.03.2012, prin scăderea sumei admisă la contestație și a sumei desființată parțial din decizia de impunere nr. .X. din 31.05.2011, sume aflate în eşalonare, s-a refăcut graficul și s-a analizat modul de respectare a condițiilor prevăzute pentru menținerea valabilității eşalonării la plată.

În urma refacerii graficului de eşalonare la plată, au fost emise decizia nr. .X. din 27.12.2012 și decizia nr. .X. din 27.12.2012.

Sumele stabilite prin decizia de impunere emisă în urma reverificării au devenit curente de la data comunicării acestora, conform prevederilor art. 86 alin. (6) C.proc.fiscală, republicat, iar termenul maxim de plată al acestora este de 30 de zile de la termenul de plată.

Intimata nu a achitat în totalitate obligațiile de plată stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr. .X. din 30.05.2012, emisă în urma reverificării, cu termen de plată 20.07.2012 și termen maxim de plată 20.08.2012.

Valorificarea deciziei de soluționare a contestației administrative a presupus repunerea în evidența fiscală a plăților stinse după data de 28.03.2012, când a fost emisă decizia nr. 139/2012.

Achitarea acestor sume reprezenta condiție de menținere a valabilității eşalonării la plată, potrivit art. 10 alin. (1) lit. b) din O.U.G. nr. 29/2011. Condiția nemaifiind îndeplinită de către intimată, au fost emise decizia nr. .X. din 10.01.2013 de pierdere a valabilității eşalonării la plată a obligațiilor fiscale și decizia nr. .X. din 10.01.2013 de pierdere a valabilității amânării la plată a penalităților de întârziere.

3. Apărările formulate în cauză

Intimata S.C. ".X." S.R.L. .X. a formulat întâmpinare în care a solicitat respingerea recursului ca nefondat.

Partea a prezentat istoricul situației de fapt și a răspuns punctual la motivele de recurs, după cum urmează.

- Prin decizia de soluționare a contestației administrative nr. .X./2013, emitentul s-a pronunțat doar asupra legalității deciziei nr. .X./2013 și a deciziei nr. .X./2013, deși au fost contestate și deciziile nr. .X. și nr. .X. din data de 27.12.2012.

- În raport de dispozițiile art. 45 C.proc.fiscală, republicat, decizia de modificare a graficului de eşalonare emisă în luna aprilie 2012 își producea efectele față de societate începând din luna ianuarie 2013, când aceasta i-a fost comunicată. De la această dată,

organul fiscal trebuia să urmărească punerea sa în executare. Cu toate acestea, la 3 zile de la comunicare, recurenta a anulat decizia anterior arătată, apreciind că nu a fost respectată de către societate.

- Dacă în urma refacerii controlului s-ar fi stabilit o sumă mai mică decât cea inițială, ce a fost contestată, s-ar fi impus emiterea unei decizii de modificare a deciziei de eşalonare la plată pentru suma rămasă în urma reverificării. Dacă prin RIF-ul de referificare s-ar fi stabilit o sumă mai mare decât cea cuprinsă în decizia inițială, atunci pentru diferența stabilită în plus trebuia emisă o decizie de impunere, care devenea scadentă la data de 20.07.2012, respectiv la data de 20.08.2012. Doar în condițiile în care această sumă nu ar fi fost achitată în termenele anterior arătate s-ar fi putut pune problema pierderii eşalonării.

Însă, atâta timp cât prin decizia de reverificare nu s-au indicat alte sume decât cele cuprinse în decizia de impunere inițială, acestea au fost cuprinse în decizia de eşalonare la plată, iar societatea a respectat graficul de plăți stabilit prin aceasta, nu se puteau invoca de către autoritatea fiscală prevederile art. 10 alin. (1) din O.U.G. nr. 29/2011 ca temei pentru emiterea deciziilor contestate în cauză, cu modificările și completările ulterioare.

Dacă sumele cuprinse în decizia de reverificare nu erau trecute în decizia de eşalonare, atunci acestea deveneau scadente, așa cum au stabilit organele fiscale, și trebuiau achitate la termenele legale.

4. Procedura derulată în recurs

În cauză a fost întocmit raportul asupra admisibilității în principiu a recursului, iar prin încheierea de ședință din data de 13.02.2014, recursul a fost admis în principiu.

Recurenta a prezentat următoarele înscrisuri: confirmarea de primire prin poștă a deciziilor nr. .X. din 27.12.2012 și nr. .X. din 27.12.2012, graficul de eşalonare modificat în baza modificării deciziei de eşalonare la plată a obligațiilor fiscale, adresa nr. .X. din 10.04.2013 ce cuprinde punctul de vedere transmis de către Direcția Generală de Reglementare a Colectării Creanțelor Bugetare.

5. Soluția instanței de recurs

Analizând sentința atacată, prin prisma criticilor formulate de recurentă, a apărărilor expuse în întâmpinarea intimății, Înalta Curte apreciază că recursul este nefondat pentru argumentele ce vor fi expuse în continuare.

Prin decizia nr. .X. din 27.01.2012, Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului .X. - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a acordat intimății S.C. ".X." S.R.L. .X., în temeiul prevederilor O.U.G. nr. 29/2011, eşalonarea la plată pe o perioadă de 36 de luni a obligațiilor fiscale exigibile, existente în sold la data emiterii certificatului de atestare fiscală, în sumă totală de .X. lei. Aceste obligații le-au cuprins și pe cele care fuseseră stabilite în sarcina intimății prin decizia de impunere nr. .X./31.05.2011.¹

Prin decizia nr. .X. din 27.01.2012, Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului .X. - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a amânat la plată penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei datorate de societatea intimată.

Decizia de impunere nr. .X./31.05.2011 a fost contestată de intimată, iar prin decizia nr. 139 din 28.03.2012, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF:

1) a respins ca neîntemeiată contestația pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;

2) a admis contestația și a desființat parțial decizia de impunere nr. .X./31.05.2011 pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;

-a dispus efectuarea unei noi verificări a societății pentru aceeași perioadă și același tip de obligații fiscale;

¹ A se vedea filele 14-15 dosar fond, vol. I.

3) a anulat parțial decizia de impunere pentru suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente TVA.²

Sumele pentru care s-a desființat și, respectiv, s-a anulat, parțial, decizia de impunere nr. .X./31.05.2011 au fost scăzute din suma pentru care fusese acordată eșalonarea de plată nr. .X./27.01.2012. Ca atare, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a emis decizia de modificare a deciziei de eșalonare la plată (redușă de la .X. lei la .X. lei) și decizia de amânare la plată a penalităților de întârziere. Prima dintre aceste decizii³ are același număr de înregistrare la emitent – .X., dar două date: 12.04.2012 și, respectiv, 27.12.2012; cea de-a doua decizie⁴ are numărul .X. și două date: 12.04.2012 și, respectiv, 27.12.2012. Pe exemplarele acestor decizii depuse de reclamantă⁵ figurează doar data de 12.04.2012, iar ca dată a comunicării, prin fax, 8.01.2013.

În urma reverificării, au fost emise de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului .X. - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili RIF nr. F-MC .X. din 30.05.2012 și decizia de impunere nr. F-MC .X. din 30.05.2012⁶, prin care s-a stabilit ca obligație suplimentară de plată suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată din factura nr. .X./24.12.2008, sumă la care s-au calculat majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, totalul accesoriilor fiind în sumă de .X. lei. De asemenea, au fost menținute obligațiile stabilite anterior prin RIF nr. .X. din 31.05.2011 și prin decizia de impunere nr. .X./31.05.2011.

Împotriva deciziei de impunere nr. F-MC .X./30.05.2012, intimata a formulat contestație administrativă care, prin decizia nr. .X./29.08.2012 a Direcției generale de soluționare a contestațiilor, a fost respinsă, ca neîntemeiată.

Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a emis decizia nr. .X. din

² A se vedea filele 126-179 dosar fond, vol. I.

³ A se vedea filele 82-96 dosar fond, vol. I.

⁴ A se vedea filele 80-81 dosar fond, vol. I.

⁵ A se vedea filele 17-20 dosar fond, vol. I.

⁶ A se vedea filele 43-45 dosar fond, vol. I.

10.01.2013 de constatare a pierderii valabilității eşalonării la plată a obligațiilor fiscale. Decizia a avut la bază prevederile art. 10 alin. (1) coroborate cu cele ale art. 13 alin. (1) din O.U.G. nr. 29/2011, precum și pe cele ale Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1853/2011. De asemenea, la emiterea acesteia, s-a ținut seama de faptul că intimata nu a achitat în termen obligațiile de plată stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr. .X. din 30.05.2012, în sumă de .X. lei – TVA - și .X. lei – dobânzi la TVA -, cu termen de plată 20.07.2012 și termen maxim de plată 20.08.2012.⁷

La aceeași dată, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a emis decizia nr. .X. de pierdere a valabilității amânării la plată a penalităților de întârziere, întemeiată pe dispozițiile art. 17¹ alin. (4) din O.U.G. nr. 29/2011.⁸

Reclamanta a formulat contestație administrativă atât împotriva acestor din urmă două decizii, cât și împotriva deciziilor nr. .X./12.04.2012/27.12.2012 și nr. .X./12.04.2012/27.12.2012.⁹

Prin decizia nr. .X./5.02.2013,¹⁰ Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a respins contestația administrativă formulată de intimată, dar s-a pronunțat doar asupra legalității deciziilor nr. .X./10.01.2013 și nr. .X./10.01.2013, după cum în mod corect a reținut și prima instanță.

În motivarea deciziei, emitentul a indicat dispozițiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală și pe cele ale art. 10 alin. (1) lit. b) din O.U.G. nr. 29/2011.

Înalta Curte, în acord cu prima instanță, apreciază că actele administrative contestate în cauza de față sunt nelegale pentru argumentele ce vor fi detaliate în cele ce urmează.

În primul rând, decizia de eşalonare la plată și decizia de amânare la plată a penalităților de întârziere puteau fi modificate de

⁷ A se vedea filele 21-22 dosar fond, vol. I.

⁸ A se vedea fila 23 dosar fond, vol. I.

⁹ A se vedea filele 30-34 dosar fond, vol. I.

¹⁰ A se vedea filele 10-13 dosar fond, vol. I.

organul emitent doar după finalizarea activității de reverificare, dispusă prin decizia nr. 139 din 28.03.2012, când creanța era stabilită în mod definitiv.

Însă, în cauza de față, după cum s-a precizat mai sus, prin decizia nr. .X. din 12.04.2012 a fost modificată decizia de eșalonare la plată nr. .X./27.01.2012, în sensul că intimatului i s-a acordat eșalonarea la plată pe o perioadă de 34 de luni a obligațiilor fiscale exigibile, existente în sold la data eliberării certificatului de atestare fiscală, în sumă de .X. lei. Emitentul actului a indicat că temeiul legal al adoptării sale îl constituie art. 17 alin. (1) din O.U.G. nr. 29/2011 privind implementarea acordării eșalonării la plată, cu modificările și completările ulterioare, și Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1853/2011 de aprobare a Procedurii de aplicare a O.U.G. nr. 29/2011.

Prin decizia nr. .X. din 12.04.2012 au fost amânate la plată până la finalizarea eșalonării la plată a obligațiilor fiscale accesorii la obligațiile fiscale principale eșalonate la plată, în sumă totală de .X. lei

Conform art. 17 alin. (1) din O.U.G. nr. 29/2011, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Organul fiscal competent, care emite decizia de eșalonare la plată, poate îndrepta erorile din conținutul acesteia, din oficiu sau la cererea contribuabilului, printr-o decizie de îndreptare a erorii. Decizia de îndreptare a erorii produce efecte față de contribuabil de la data comunicării acesteia, potrivit legii.”

Așadar, se poate observa faptul că textul legal anterior citat prevede în mod expres faptul că decizia de modificare a graficului de eșalonare la plată produce efecte față de contribuabil *de la data comunicării acesteia*.

Cele două decizii au fost comunicate intimatului la data de 08.01.2013, aspect necontestat de către recurentă. Prin urmare, acesta este momentul de la care actele administrative își produc efectele față de societatea intimată, care are obligația de a le executa prin efectuarea plăților conform graficului de eșalonare la plată, astfel cum a fost modificat.

Cu toate acestea, prin decizia nr. .X. din 10.01.2013 (întocmită la un interval de timp de 2 zile de la data comunicării deciziei nr. .X. din 12.04.2012), Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a constatat, în mod nelegal, faptul că *"eșalonarea la plată, aprobată prin decizia nr. .X. din 12.04.2012, și-a pierdut valabilitatea începând cu data de 21.06.2012."* Motivul de fapt avut în vedere de către emitentul actului este acela al *"neachitării în termen a obligațiilor de plată stabilite suplimentar prin decizia de impunere urmare a reverificării nr. .X./30.05.2012, în sumă de .X. lei – TVA - și .X. lei – dobânzi la TVA -, cu termen de plată 20.07.2012 și termen maxim de plată 20.08.2012."* Temeiurile de drept ale deciziei sunt: art. 10 alin. (1) și art. 13 alin. (1) din O.U.G. nr. 29/2011, precum și cel al Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1853/2011.

Prin decizia nr. .X. din 10.01.2013, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a dispus pierderea valabilității amânării la plată a penalităților de întârziere, în raport de dispozițiile art. 17¹ alin. (4) din O.U.G. nr. 29/2011.

Potrivit art. 10 alin. (1) din O.U.G. nr. 29/2011, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Eșalonarea la plată acordată pentru obligațiile fiscale își menține valabilitatea în următoarele condiții:

a) să se declare și să se achite, potrivit legii, obligațiile fiscale administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală cu termene de plată începând cu data comunicării deciziei de eșalonare la plată. Eșalonarea la plată își menține valabilitatea și dacă aceste obligații sunt achitate până la data de 25 a lunii următoare scadenței prevăzute de lege, inclusiv sau până la finalizarea eșalonării la plată în situația în care acest termen se împlinește după data stingerii în totalitate a obligațiilor fiscale eșalonate la plată;

b) să se achite, potrivit legii, obligațiile fiscale stabilite de organul fiscal competent prin decizie, cu termene de plată începând cu data comunicării deciziei de eșalonare la plată. Eșalonarea la plată își menține valabilitatea și dacă aceste obligații sunt achitate în cel mult 30 de zile de

la termenul de plată prevăzut de lege sau până la finalizarea perioadei de eşalonare la plată în situația în care termenul de 30 de zile se împlinește după această dată;"

Este de observat faptul că și în cuprinsul acestui text legal se prevede în mod expres că de la data comunicării deciziei de eşalonare la plată beneficiarul are obligația să respecte termenele de plată.

Conform art. 13 din același act normativ, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Eşalonarea la plată își pierde valabilitatea la data la care nu sunt respectate dispozițiile art. 10 alin. (1). Organul fiscal competent emite o decizie de constatare a pierderii valabilității eşalonării la plată, care se comunică contribuabilului.

(2) Pierderea valabilității eşalonării la plată atrage începerea sau continuarea, după caz, a executării silite pentru întreaga sumă nestinsă.

(3) În cazul pierderii valabilității eşalonării la plată, pentru obligațiile fiscale principale rămase de plată din eşalonarea la plată acordată, se datorează de la data emiterii deciziei de eşalonare la plată dobânzi potrivit Codului de procedură fiscală.

(4) În cazul pierderii valabilității eşalonării la plată, pentru sumele rămase de plată din eşalonarea la plată acordată, reprezentând obligații fiscale principale și/sau obligații fiscale accesorii eşalonate la plată, se datorează o penalitate de 10%. Prevederile art. 12 alin. (1) și (3) se aplică în mod corespunzător."

Înalta Curte consideră că autoritatea fiscală nu putea să constate faptul că "eşalonarea la plată, aprobată prin decizia nr. .X. din 12.04.2012, și-a pierdut valabilitatea începând cu data de 21.06.2012" pe considerentul "neachitării în termen a obligațiilor de plată stabilite suplimentar prin decizia de impunere urmare a reverificării nr. .X./30.05.2012".

În acest sens, instanța are în vedere, pe de o parte, că societatea intimată a respectat graficul de plăți stabilit prin decizia de eşalonare inițială (nr. .X. din 27.01.2012) pentru suma totală de .X. lei, aspect necontestat de către autoritatea recurentă.

Prin decizia nr. .X. din 30.05.2012, emisă în urma reverificării activității fiscale a intimatei, au fost menținute obligațiile fiscale stabilite anterior prin RIF nr. .X. din 31.05.2011 și prin decizia de impunere nr. .X./31.05.2011, obligații avute în vedere la momentul emiterii deciziei nr. .X. din 27.01.2012.

Totodată, s-a stabilit ca obligație suplimentară de plată suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată din factura nr. .X./24.12.2008, sumă la care s-au calculat majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, totalul accesoriilor fiind în sumă de .X. lei.

Cu privire la aceste sume stabilite suplimentar, Înalta Curte apreciază că este just raționamentul primei instanțe în sensul că, în raport de dispozițiile art. 213 alin. (3) C.proc.fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin soluționarea contestației administrative, intimatei nu i se putea crea o situație fiscală mai grea în propria cale de atac.

Așadar, autoritatea fiscală nu putea să aibă ca temei al emiterii deciziilor contestate neachitarea de către intimată a sumelor stabilite suplimentar în urma reverificării societății.

Pe de altă parte, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a comunicat deciziile nr. .X./2012 și nr. .X./2012, la data de 08.01.2013 și, cu toate acestea, a emis deciziile nr. .X. și nr. .X. la data de 10.01.2013.

În consecință, Înalta Curte apreciază că instanța de fond a aplicat corect prevederile O.U.G. nr. 29/2011, cu modificările și completările ulterioare, și nu este incident în speța de față motivul de casare reglementat de art. 488 alin.1 pct.8 Cod procedură civilă.

6. Temeiul legal al soluției instanței de recurs

Pentru toate considerentele expuse la punctul anterior, în temeiul art. 20 alin. (1) din Legea nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, și art. 496 alin. (1) C.proc.civilă, va respinge recursul, ca nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE

**ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Respinge recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr. .X. din 28 iunie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Definitivă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 26 septembrie 2014.

JUDECĂTOR,
.X.

JUDECĂTOR,
.X.

JUDECĂTOR,
.X.

MAGISTRAT ASISTENT,
.X.