

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

**Decizia nr.3538**

**Dosar nr.1178/2/2008**

**Ședința publică de la 12 iulie 2010**

<b>Președinte:</b>	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent șef

La 30 iunie 2010 s-au luat în examinare recursurile declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului X și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr.X din 22 octombrie 2009 a Curții de Apel X - Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea cu data de 30 iunie 2010 iar pronunțarea deciziei s-a amânat la 7 iulie 2010 și apoi la 12 iulie 2010.

**ÎNALTA CURTE**

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

*Curtea de Apel X Secția a VIII a contencios administrativ și fiscal prin sentința civilă nr. X din 22 octombrie 2009 a admis acțiunea reclamantei SC X SA astfel cum a fost formulată, în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului X.*

A anulat decizia nr.254/7.09.2007 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și în parte raportul de inspecție fiscală emis de Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului X la data de 26.06.2007 în ceea ce privește obligarea reclamantei la plata următoarelor sume: X lei reprezentând TVA plus majorări și penalități aferente TVA în sumă de X lei și X lei reprezentând impozit pe profit plus majorări și penalități aferente impozitului pe profit în sumă de X lei și pe cale de consecință a exonerat reclamanta de plata acestor sume.

*Pentru a hotărî astfel prima instanță a avut în vedere următoarele elemente de fapt și de drept:*

Prin raportul de inspecție fiscală din data de 26.06.2007, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. X/26.06.2007, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina reclamantei pentru perioadele supuse inspecției fiscale 1.04.2002 - 31.12.2006 și 1.04.2002 - 31.12.2005, următoarele sume de plată: X lei reprezentând TVA plus majorări de întârziere aferente .

Pentru a stabili obligația de plată a sumelor contestate s-a apreciat că reclamanta a considerat în mod greșit că prestarea de servicii către unitățile de servicii către unitățile de învățământ este scutit de TVA, apreciind că sunt aplicabile dispozițiile art.9 (1) lit.e) din Legea nr.345/2002" privind taxa pe valoare adăugată.

Ca urmare prin actul de inspecție fiscală s-a stabilit că reclamanta trebuia să achite TVA și impozit pe venit suplimentar, modificarea TVA de plată determinând modificarea bazei de impunere pentru impozitul pe venit.

Prin decizia nr.254/7.09.2007 Agenția Națională de Administrare Fiscală a respins contestația reclamantei ca neîntemeiată cu privire la suma totală de X lei reprezentând TVA și majorări de întârziere aferente și ca nemotivată cu privire la suma de X lei reprezentând impozit pe profit și majorări de întârziere aferente.

Problema de drept dedusă judecății este dacă operațiunile desfășurate de reclamantă către Universitatea X - prestare de servicii, constând în lucrări de instalații - montaj a materialelor de construcții sunt scutite de plata TVA conform art.9 (1) lit.e) din Legea nr.345/2002 în vigoare până la 31.12.2003 și dacă reclamanta se încadrează în prevederile art.141 (1) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aplicabil pentru perioada ianuarie 2004 - decembrie 2006.

Pârâții au arătat că reclamanta avea obligația colectării TVA deoarece reclamanta este prestatoare de servicii față de Universitatea X, nefiind aplicabile dispozițiile art.9 (1) lit.e din Legea nr.345/2002 și dispozițiile art.141 (1) lit.f din Legea nr.571/2003.

În ceea ce privește impozitul pe profit problema dedusă judecății vizează măsura în care instanța se poate investi cu analiza pe fond a acestei cereri în condițiile în care, prin decizia emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală contestația formulată de reclamantă a fost respinsă ca fiind nemotivată.

Pentru prima problemă de drept dedusa judecății s-a apreciat că operațiunile desfășurate de reclamantă către Universitatea X - prestare de servicii, constând în lucrări de instalații - montaj a materialelor de construcții sunt scutite de plata TVA conform art.9 (1) lit.e) din Legea nr.345/2002, în vigoare până la data de 31.12.2003, și în conformitate cu

prevederile art.141 (1) lit.f din Legea nr.571/2003, pentru perioada ianuarie 2004 - decembrie 2006.

A reținut prima instanță că sunt scutite de TVA următoarele activități de interes general: activitatea de învățământ prevăzută la art. 15 (5) din Legea nr.84/1995 desfășurată de unitățile autorizate de Ministerul Educației, Cercetării și Tineretului în cauză Universitatea X X precum și achiziționarea de către acestea de documentație tehnică și materiale de construcții destinate învățământului de stat și particular precum și de aparatură, utilaje, publicații și dotări pentru procesul didactic.

În facturile emise de reclamantă către Universitatea X la rubrica denumire servicii este menționat „lucrări de instalații” indiferent dacă facturile cuprindeau materiale de construcții și lucrări de instalații - montaj ale acestor materiale.

La solicitarea Universității X de emitere a facturilor fără TVA conform dispozițiilor art.9 (1) lit.e din Legea nr.345/2002 reclamanta a solicitat Ministerului Finanțelor Publice și pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice X lămuriri cu privire la incidența textelor legale invocate de Universitatea X.

Ambele autorități au comunicat reclamantei, prin adresele nr. X/4.06.2002 și nr.X/25.07.2002 că facturile trebuie completate la rubrica TVA cu „scutit” conform art.9 (1) lit.e e) din Legea nr.345/2002 și că prestarea de servicii pentru activitatea de învățământ este scutită de TVA. Ulterior aceleași autorități au comunicat în cursul anului 2004 prin adresele nr.X/4.08.2004 și nr.X din 20.05.2004 că activitatea desfășurată de reclamantă nu beneficiază de scutire de TVA conform art. 141 (1) lit.f din Legea nr.571/2003.

Instanța și-a însușit concluziile raportului de expertiză întocmit în cauză în sensul că reclamanta nu datorează TVA, în temeiul dispozițiilor art. 9 alin.1 lit.e din Legea nr. 345/2002 și a dispozițiilor art. 141 lit.f din Legea nr.571/2003 întrucât lucrările de instalații evidențiate ca atare în facturi, erau în strânsă legătură cu achiziționarea de materiale pentru procesul de învățământ pentru o construcție nouă - activitate scutită expres de TVA.

În ceea ce privește capătul din contestație privind impozitul pe profit instanța a apreciat că în mod greșit ANAF a respins ca nemotivată contestația reclamantei astfel că se poate investi și cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, de verificare a legalității impunerii acestei sume. Aceasta deoarece există o legătură directă între regularizarea TVA-ului din 2002 și situația veniturilor pe anul 2003.

Prin restituirea sumei de X lei către Universitatea X profitul reclamantei s-a diminuat, iar reclamanta a aplicat dispozițiile art.7 (1) din Legea nr.414/2002.

Data fiind legătura dintre deducerea TVA și stabilirea impozitului pe profit, instanța a apreciat că în cauză nu se poate reține nemotivarea contestației, iar pe fond, ținând cont de concluziile raportului de expertiză prin răspunsul la obiecțiuni, a reținut că impozitul pe profit a fost calculat corect de reclamantă.

*Împotriva acestei sentințe au formulat recurs pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului București și Agenția Națională de Administrare Fiscală, susținând că hotărârea atacată este nelegală și netemeinică pentru următoarele motive, ce se încadrează în drept, din punct de vedere procedural în prevederile art.304 pct.9, respectiv 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă:*

- în mod greșit instanța de fond a respins excepția inadmisibilității acțiunii cu privire la suma totală de X lei reprezentând impozit pe profit (X lei) și majorări de întârziere aferente (X lei), având în vedere că prin pct.2 din decizia Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nr.254/7.09.2007 contestația formulată de reclamantă a fost respinsă ca nemotivată, nefiind soluționată pe fond. În această situație instanța nu avea posibilitatea, din punct de vedere procesual, să soluționeze pe fond acest capăt de cerere, ci ar fi trebuit, în eventualitatea că ar fi considerat nelegală soluția dată în faza administrativă, să retrimită acest punct al contestației către Agenția Națională de Administrare Fiscală, pentru ca aceasta să se pronunțe pe fond;

- în mod greșit instanța de fond a făcut aplicarea art.9 alin.1 lit.e din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare până la data de 31.12.2003, precum și a art.141 alin.1 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală (aplicabil pentru perioada ianuarie 2004 - decembrie 2006), deoarece potrivit primului text de lege menționat prestările de servicii (lucrări de instalații) efectuate de SC X SA nu reprezintă activități scutite de TVA, iar potrivit celui de-al doilea text de lege menționat, reclamanta nu are calitatea de „entitate recunoscută”.

*Analizând actele și lucrările dosarului de fond, precum și motivele de recurs invocate, Înalta Curte constată că recursurile sunt întemeiate, însă numai pentru următoarele motive:*

În mod greșit instanța de fond a admis capătul de cerere privind anularea obligării la plata sumelor de X lei impozit pe profit și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, deoarece potrivit dovezilor existente la dosarul de fond (filele 81-85), în cuprinsul contestației formulate în baza art.177 alin.1 și art.179 alin.1 lit.c din Codul de procedură fiscală,

reclamanta nu motivează acest capăt de cerere, făcând doar mențiunea că suma de X lei reprezintă „impozit pe profit ca urmare a diminuării producției cu suma restituită drept TVA către Universitatea X.

Potrivit art.206 alin.1 lit.c și d din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată „*Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază; [...]*”, coroborat cu pct.12.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează următoarele:

"12.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

b) *nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;*

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține ca în contestație societatea trebuie să indice atât motivele de fapt și de drept, cât și dovezile pe care se întemeiază contestația, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În ceea ce privește însă obligațiile reprezentând TVA și accesoriile aferente, instanța de fond a făcut o corectă interpretare și aplicare a textelor de lege incidente, respectiv art.9 alin.1 lit.e din Legea nr.345/2002 privind TVA (în vigoare până la 31.12.2003), precum și a art.141 alin.1 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (aplicabil pentru perioada ianuarie 2004 – decembrie 2006.

Astfel, potrivit art.9 alin.1 lit.e din Legea nr.345/2002 „Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele activități de interes general: e) *activitatea de învățământ prevăzută la art. 15 alin. (5) din Legea învățământului nr. 84/1995, republicată, cu modificările ulterioare, desfășurată de unitățile autorizate de Ministerul Educației și Cercetării și care sunt cuprinse în sistemul național de învățământ, precum și achiziționarea de către acestea de documentație tehnică și materiale de construcții destinate învățământului de stat și particular, precum și de aparatură, utilaje, publicații și dotări pentru procesul didactic. Sunt, de asemenea, scutite cantinele organizate pe lângă unitățile cuprinse în sistemul național de învățământ autorizate de Ministerul Educației și Cercetării;*”

Instanța de fond, pe baza inclusiv a expertizei tehnice contabile existente la dosarul cauzei, a stabilit că lucrările efectuate de SC X SA, denumite „lucrări de instalații” sunt lucrări efectuate la o construcție nou - edificată de Universitatea X și destinată procesului didactic.

S-a stabilit că facturile în discuție cuprind, nedefalcat, atât achiziționarea de materiale, cât și manopera aferentă, ambele fiind

subsumate scopului prevăzut de lege – procesul de învățământ instanța de fond încadrând corect aceste operațiuni în prevederile art.9 alin.1 lit.e din Legea nr.245/2002.

Procedând în acest mod instanța a făcut o interpretare corectă a legii, după scopul acesteia, iar nu o extindere „prin analogie” a operațiunilor scutite de TVA – cum susțin recurențele.

După intrarea în vigoare a Codului fiscal, la 1.01.2004, au devenit aplicabile prevederile art.141 alin.1 lit.f din acest act normativ, care cuprind o formulare mai explicită a exceptării de la TVA a prestațiilor de servicii și livrărilor de bunuri „strâns legate de unitățile de învățământ”, adăugând însă condiția ca acestea să fie efectuate de instituțiile publice și de „entitățile recunoscute” care au aceste obiective.

În mod greșit susțin recurențele că reclamanta nu are calitatea de „entitate recunoscută”, susținere pe care, de altfel, nici nu o motivează.

Intimata-reclamantă este o entitate recunoscută în condițiile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, având ca obiect de activitate atât prestarea de servicii, cât și livrarea de bunuri, încadrându-se, deci, în prevederile art.141 alin.1 lit.f din actul normativ menționat.

Pentru considerentele menționate, cu referire la art.312 alin.1, 2 și 3 Cod procedură civilă recursul urmează a fi admis, dispunându-se modificarea în parte a sentinței atacate, respectiv cu privire la capătul de cerere privitor la impozitul pe profit și accesoriile aferente, care urmează a fi respins ca inadmisibil, menținându-se celelalte dispoziții ale sentinței atacate.

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

Admite recursurile declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului X și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr.X din 22 octombrie 2009 a Curții de Apel X- Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal.

Modifică hotărârea atacată.

Admite în parte acțiunea în sensul că anulează parțial decizia nr.254/2007 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Raportul de inspecție fiscală întocmit de Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului X la data de 26.06.2007 în ceea ce privește obligarea reclamantului la plata sumelor de X lei TVA și X reprezentând majorare și penalități aferente TVA.

Respinge capătul de cerere privind anularea actelor fiscale contestate pentru suma de X lei reprezentând impozit pe profit și majorări de întârziere.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 12 iulie 2010.

**JUDECĂTOR,**  
X

**JUDECĂTOR,**  
X

**JUDECĂTOR,**  
X

**MAGISTRAT ASISTENT ȘEF,**  
X

X