

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

Decizia nr. 458/2012

Dosar nr. 2921/2/2013

Ședința publică de la X 2015

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

La data de X 2015, a fost luat în examinare recursul declarat de reclamanta X împotriva Sentinței civile nr..X. din X 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de la X 2015, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de X 2015.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Obiectul litigiului dedus judecătii

Prin cererea înregistrată la data de X 2013 pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, reclamanta Xa chemat în judecată pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - X și Administrația Finanțelor Publice X - Activitatea de inspecție fiscală, solicitând instanței ca, prin hotărârea ce o va pronunța, să dispună:

- anularea Deciziei nr. 458/2012 privind soluționarea contestației formulate de X;

- anularea Deciziei de impunere nr.X.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Administrația Finanțelor Publice aX;

- anularea Raportului de inspecție fiscală nr.X.2012, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Administrația Finanțelor Publice a X– Activitatea de Inspecție Fiscală;

- restituirea către societate a sumei de X lei, reprezentând TVA neadmisă la rambursare și a accesoriilor în cuantum de Xlei cu titlu de majorări de întârziere, respectiv X lei, cu titlu de penalități;

- obligarea ANAF la suportarea cheltuielilor de judecată generate de judecarea prezentei cauze.

2. Hotărârea primei instanțe

Prin Sentința civilă nr.X octombrie 2013, Curtea de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea formulată de reclamanta X, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală – X și Administrația Finanțelor Publice X – Activitatea de inspecție fiscală, ca neîntemeiată.

3. Calea de atac exercitată în cauză

Împotriva sentinței civile nr.X.2013 pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a declarat recurs în termen legal reclamanta X, susținând că este nelegală, pentru următoarele motive:

3.1. Hotărârea recurată a fost dată cu încălcarea prevederilor art.91 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală și cu aplicarea greșită a dispozițiilor art.92 alin.(1) Cod procedură fiscală și art.16 lit.a) din Decretul nr.167/1958, motiv de casare reglementat de art.488 pct.8 Cod procedură civilă.

Potrivit art.91 alin.(1) și (2) din Codul de procedură fiscală , dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Conform pct.102.6 din Hotărârea de Guvern nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală: „102.6. Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art.88 din Codul de procedură fiscală (n.b.actualul art.91), reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării [...]”.

În aplicarea acestor texte de lege, pentru creanțe fiscale născute în anul 2005 (cum este cazul în speța de față), termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale începe să curgă la 1 ianuarie 2006 și se împlinește la 1

ianuarie 2011, reverificarea acestei perioade putând fi dispusă în același interval.

În speța de față, reverificarea a fost dispusă la data de 23.08.2011, prin Decizia nr.X.2011 privind soluționarea contestației formulate de X împotriva Deciziei de impunere nr.X.12.2010.

La data dispunerii reverificării, respectiv 23.08.2011, intervenise prescripția dreptului de a stabili în sarcina reclamantei obligații fiscale aferente anului 2005.

În cazul de față nu a operat suspendarea termenului de prescripție, întrucât Decizia de impunere cu care a fost finalizată prima inspecție fiscală (Decizia de impunere nr.X.12.2010, momentul de final al suspendării termenului de prescripție) a fost desființată prin Decizia de soluționare a contestației nr.X.08.2011, ceea ce presupune că aceasta (Decizia nr.X) nu a existat niciodată.

Atâta vreme cât actul de impunere a fost desființat în sistemul căilor grațioase de atac, nici raportul de inspecție fiscală nu mai poate produce efecte. Numai un demers de realizare a creanței validat jurisdicțional e susceptibil să suspende prescripția fiscală.

Odată decizia de impunere anulată, raportul de inspecție fiscală și inspecția fiscală înseși rămân fără efect.

În mod greșit instanța de fond a reținut că „nu există dispoziții legale care să întemeieze aserțiunea reclamantei conform căreia desființarea deciziei de impunere produce ștergerea efectului suspensiv al începerii inspecției fiscale”.

În acest sens, se impun a fi avute în vedere de instanța de control judiciar prevederile art.109 și art.216 din Codul de procedură fiscală.

A admite că suspendarea termenului de prescripție operează chiar și în ipoteza anulării deciziei de impunere, înseamnă a recunoaște, pe de o parte, valabilitatea unui raport de inspecție fiscală, chiar în ipoteza anulării deciziei de impunere (or, raportul de inspecție fiscală cuprinde, potrivit art.109 Cod procedură civilă „constatările în legătură cu perioadele și obligațiile verificate” și „stă la baza deciziei de impunere”), iar pe de altă parte, posibilitatea unei suspendări perpetue a termenului de prescripție, extinzându-se în mod nepermis termenul în care organul fiscal poate stabili obligații în sarcina contribuabilului.

Organele fiscale au dispus reverificarea perioadei 03.01.2005-30.09.2009, ca urmare a propriei culpe, anume neatenția și superficialitatea în analiza datelor prezentate de către societate.

În acest sens sunt relevante motivele inserate la paginile 24 și 27 ale Deciziei nr.332/23.08.2011 privind soluționarea contestației .

Or, potrivit art.105¹ alin.(2) din Codul de procedură fiscală, ca reverificarea să se dispună în mod legal se cere a fi îndeplinită condiția apariției unor date suplimentare, necunoscute organului fiscal la momentul verificării.

A admite raționamentul instanței de fond înseamnă a recunoaște organelor fiscale beneficiul suspendării termenului de prescripție chiar atunci când nu sunt suficient de diligente/ când culpa le aparține pentru a nu fi acționat corect la timp. Or, rațiunea prescripției este sancționarea pasivității și a neglijenței titularului dreptului.

Argumentele potrivit cărora prin plata sumelor stabilite în sarcina reclamantei ar fi operat întreruperea termenului de prescripție, această plată echivalând cu recunoașterea dreptului de către cel în folosul căruia a operat prescripția, sunt vădit neîntemeiate, instanța de fond aplicând greșit prevederile art.92 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și art.16 lit.a) din Decretul nr.167/1958.

Astfel, reclamanta a efectuat plata în temeiul Deciziei de impunere nr.X.2010 (decizie anulată), iar nu în temeiul Deciziei de impunere nr.X.2012, obiect al prezentului dosar. Mai mult, o parte din suma vizată a fost compensată de autoritate, iar nu plătită de reclamantă, așa cum reiese din înscrisurile anexate cererii de recurs.

Desființarea Deciziei de impunere nr.X12.2010 are ca efect dispariția acesteia retroactiv, astfel încât, în raport de această dispariție, plata făcută apare ca lipsită de cauză. O plată lipsită de cauză nu poate fi în niciun caz interpretată ca o recunoaștere a datoriei. Odată anulată Decizia de impunere nr.X.2010, se înlătură toate efectele produse de aceasta, astfel încât reclamanta are dreptul la restituirea tuturor sumelor achitate.

Mai mult decât atât, pentru ca un caz de întrerupere a prescripției să intervină este necesar ca recunoașterea datoriei să fie neîndoielnică, acest lucru presupunând ca executarea voluntară a obligației să aibă drept cauză o recunoaștere a datoriei. În doctrină și jurisprudență este unanimă interpretarea conform căreia art.16 lit.a) din Decretul nr.167/1958 vizează o recunoaștere nu neapărat expresă, dar întotdeauna neîndoielnică a datoriei.

Reclamanta nu a recunoscut niciodată obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa, contestându-le în permanență, plata fiind efectuată pentru a evita perceperea penalităților sau executarea silită a acesteia.

3.2. Hotărârea recurată este nelegală, fiind dată cu încălcarea prevederilor art.133 alin.(2) lit.c) și art.150 alin.(1) lit.a) și b) din Codul fiscal, motiv de casare reglementat în art.488 pct.8 din Codul de procedură civilă.

La data de 15.03.2005 a fost încheiat un contract de servicii cu .X. SA, însă înaintea semnării vreunui contract cu .X., respectiv în luna decembrie

2014 au fost demarate unele lucrări pregătitoare, fără a exista certitudinea semnării contractului.

În momentul în care evaluarea cu .X. a devenit sigură, a fost demarată și procedura de înregistrare a unui sediu permanent în România și de înregistrare în scopuri de TVA în România.

Înregistrarea a fost finalizată la data de 03.05.2005, la mai puțin de două luni de la data semnării contractului cu .X..

Până la data înregistrării sediului permanent au fost emise facturi de către X.

Societatea nu putea fi considerată obligată la plata TVA pentru serviciile prestate către .X. anterior înregistrării sediului permanent în România în scopuri de TVA.

În conformitate cu art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, pentru serviciile ce au locul prestării în România, persoana obligată la plata TVA aferentă acestor servicii este persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA pentru operațiunile taxabile realizate. La lit.b) se precizează că TVA este datorată de beneficiarii serviciilor care au locul prestării în România conform cu art.133 alin.(2)lit.c) din Codul fiscal, atunci când acestea sunt prestate de către persoane impozabile stabilite în străinătate.

Din dispozițiile art.133 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal rezultă că pentru serviciile de consultanță în domeniul IT prestate de societate către .X., locul prestării se consideră a fi în România, acolo unde beneficiarul societății își are sediul activității economice.

În acest sens, pentru serviciile de consultanță și IT ce au fost prestate de Societate către X în perioada 03.01.2005- 02.05.2005 obligația plății TVA a fost îndeplinită de către X, în calitate sa de beneficiar al acestor servicii care aveau locul în România, în conformitate cu art.133 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal.

.X. și-a îndeplinit obligația legală de a plăti TVA aferentă acestor servicii, aplicând mecanismul taxării inverse, conform cu prevederile pct.14 din Hotărârea de Guvern nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, pentru motivele expuse, recurenta-reclamantă a solicitat admiterea recursului, casarea sentinței civile nr.X.10.2013 pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal și obligarea intimatelor la plata cheltuielilor de judecată ocazionate de soluționarea recursului.

4. Apărările formulate în cauză

Intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea recursului ca nefundat, invocând, în special, următoarele apărări:

4.1 În mod corect instanța de fond a apreciat că nu sunt întemeiate susținerile reclamantei privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în sarcina reclamantei, având în vedere că la data la care organul de soluționare a contestației a emis Decizia de soluționare nr.X.2011 nu era prescris dreptul de a stabili obligații fiscale, raportat la dispozițiile art.92 alin.(1) și (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și art.16 lit.a) din Decretul nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă cu modificările și completările ulterioare.

Plata accesoriilor aferente TVA și neconstatarea compensațiilor efectuate de organele fiscale denotă recunoașterea de către recurenta-reclamantă a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr..X./27.12.2010.

Prin plata sumelor aferente, reclamanta a efectuat un act voluntar de plată, ceea ce a condus la întreruperea termenului de prescripție, iar potrivit art.17 din Decretul nr.167/1958, „Întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit împrejurarea care a întrerupt-o”.

4.2. În mod corect organele de inspecție fiscală au reținut obligația reclamantei de a colecta TVA pentru serviciile de consultanță și IT prestate care SCX SA în perioada decembrie 2004-mai 2005 și facturate în perioada 15.03.2005 – 02.05.2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat că firma .X. trebuia să-și înregistreze un sediu permanent în România încă din luna decembrie 2004, în conformitate cu prevederile art.29 alin.(4) și art.8 din Legea nr.571/2003, în vigoare la acea dată.

Totodată, s-a constatat că recurenta-reclamantă nu a colectat TVA, considerându-se persoană juridică nerezidentă în România, contrar prevederilor art.151 alin.(2) din Legea nr.571/2003 și au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de Xlei și accesorii aferente.

Intimata Direcția Generală Regională a Finanțelor X a solicitat, prin întâmpinare, respingerea recursului ca nefondat, reiterând argumentele invocate în apărările formulate în primă instanță.

5.Procedura derulată în fața Înaltei Curți de Casație și Justiție

Prin încheierea din data de 11 noiembrie 2014 s-a dispus comunicarea raportului întocmit de magistratul-asistent conform art.493 alin.(2)-(4) Cod procedură civilă, iar la data de 23 aprilie 2015 a fost admis în principiu recursul declarat de reclamantă și s-a stabilit termen pentru judecata pe fond a acestuia la data de 18 aprilie 2015, cu citarea părților.

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului declarat în cauză

Examinând sentința recurată, prin prisma criticilor formulate, în raport de actele și lucrările dosarului și de dispozițiile legale aplicabile, Înalta Curte

constată că recursul este nefondat, potrivit considerentelor ce vor fi expuse în continuare.

1. Referitor la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale

Potrivit art.91 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

Acest termen de prescripție începe să curgă, potrivit art.91 alin.(2) din același act normativ, de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală conform art.23, dacă legea nu dispune altfel.

Art.92 Cod procedură fiscală reglementează expres cazurile de întrerupere și suspendare a cursului prescripției, iar la alin.(2) lit.b) se prevede că termenul de prescripție se suspendă „pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale”.

Aplicând normele legale enunțate la circumstanțele particulare ale cauzei, Înalta Curte constată că, în privința obligațiilor fiscale aferente anului 2005, termenul de prescripție de 5 ani a început să curgă la data de 1 ianuarie 2006 și a fost suspendat începând cu anul 2010, când societatea reclamantă a fost supusă inspecției fiscale, ale cărei rezultate au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./27.12.2010.

Sistarea curgerii termenului de prescripție, ca efect al suspendării, operează, potrivit legii, până la data emiterii deciziei de impunere.

În speța de față, Decizia de impunere nr..X./27.12.2010 (prima) a fost desființată în sistemul căilor administrative de atac, prin Decizia nr.332/23.08.2011, ocazie cu care s-a dispus efectuarea unei noi verificări, de către o nouă echipă de inspecție fiscală, în ceea ce privește TVA.

În această situație, se impun a fi analizate consecințele juridice ale desființării deciziei de impunere asupra suspendării cursului prescripției, efect generat de începerea inspecției fiscale în anul 2010.

Recurenta apreciază că, odată desființată decizia de impunere se consideră că aceasta nu a existat niciodată în circuitul juridic, astfel că nu este incidentă nicio cauză de suspendare sau întrerupere a cursului prescripției. Termenul de prescripție a continuat să curgă și s-a împlinit la 1 ianuarie 2011. Prin urmare, la data dispunerii reverificării, 23.08.2011, era prescris dreptul organului fiscal de a stabili obligații aferente anului 2015.

Opinia exprimată de recurentă nu va fi însușită de instanța de control judiciar, întrucât desființarea deciziei de impunere presupune în mod direct înlăturarea retroactivă a efectelor pe care legea i le recunoaște, exclusiv pentru intervalul cuprins între momentul emiterii acesteia (27.12.2010) și momentul desființării ei efective (23.08.2011).

Cum unul dintre aceste efecte este acela de a marca momentul final al suspendării cursului prescripției, prin desființarea deciziei de impunere acest efect este înlăturat, astfel că perioada de suspendare se prelungește până la data emiterii celei de-a doua decizii de impunere, ca urmare a reverificării, în speță Decizia nr..X./31.05.2012.

Prin urmare, în mod just prima instanță a constatat că la data dispunerii reverificării, 23-08.2011, nu intervenise prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale aferente anului 2005, susținerile recurente în această privință fiind neîntemeiate.

Această concluzie face inutilă orice analiză a consecințelor pe care stingerea obligațiilor fiscale (prin plată și compensare) le-a produs asupra cursului prescripției, prin raportare la art.92 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește reverificarea unei perioade impozabile, măsură dispusă prin Decizia nr.332/23.08.2011, Înalta Curte constată, în acord cu prima instanță, că această decizie nu a fost contestată în condițiile prevăzute de art.218 din Codul de procedură fiscală, astfel că nu poate face obiectul controlului de legalitate în acest cadru procesual.

2. Referitor la obligația de plată a taxei pe valoare adăugată

În această privință, chestiunea esențială ce se impune a fi dezlegată vizează existența obligației .X. AG – Sediul Permanent de a colecta taxa pe valoare adăugată pentru serviciile de consultanță și IT prestate către SC .X. SA în perioada decembrie 2004 – mai 2005 și facturate în perioada 15.03.2005-02.05.2005.

Potrivit art.29 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, forma în vigoare în anul 2004: „Înainte de a desfășura activitate printr-un sediu permanent în România, reprezentantul legal al persoanei juridice străine prevăzute la alin.(1) trebuie să înregistreze sediul permanent la autoritatea fiscală competentă”.

Așadar, exista în sarcina .X. AG obligația de a înregistra un sediu permanent la autoritatea fiscală din România înainte de începerea activității.

În speța de față, deși activitatea în România s-a desfășurat începând cu luna decembrie 2004, sediul permanent a fost înregistrat la Administrația Financiară Sector .X. la data de 03.05.2005.

Depunerea declarațiilor trimestriale și anuale privind veniturile, cheltuielile și profitul impozabil al Sediului permanent pentru anul 2005, inclusiv pentru perioada anterioară datei de 03.05.2005, precum și activitatea desfășurată în fapt în baza contractelor încheiate cu SC .X. SA începând cu

luna decembrie 2004 demonstrează existența sediului permanent înainte de înregistrarea acestuia la autoritatea fiscală competentă.

În aceste condiții, potrivit prevederilor art.151 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codului fiscal, coroborate cu cele ale pct.55(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, forma în vigoare în anul 2004, persoana juridică stabilită în străinătate avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA la autoritatea fiscală competentă, la momentul când a îndeplinit condițiile unui sediu permanent.

Constatând îndeplinirea cu întârziere a obligației de a solicita atribuirea calității de plătitor de TVA în regim normal, organele fiscale au interpretat și aplicat corect prevederile art.152 alin.(3) teza finală din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilind în sarcina reclamantei obligația de plată a TVA pentru perioada cuprinsă între data la care aceasta avea obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de TVA și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

Așadar, sunt neîntemeiate susținerile recurente potrivit cărora în mod nelegal prima instanță a validat actele administrativ-fiscale contestate, reținând în sarcina sa obligația de plată a TVA, și nu a beneficiarului serviciilor, SC .X. SA.

În concluzie pentru toate considerentele expuse, Înalta Curte constată că în cauză nu sunt incidente dispozițiile art.488 pct.8 din Codul de procedură civilă (2010) și urmează să dispună, în temeiul art.496 alin.(1) din același act normativ, respingerea recursului declarat de reclamantă, ca nefondat.

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

Respinge recursul declarat de reclamanta .X. AG împotriva Sentinței civile nr.X. din 16 octombrie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Definitivă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 20 octombrie 2015

JUDECĂTOR,
.X.

JUDECĂTOR,
.X.

JUDECĂTOR,
.X.

MAGISTRAT ASISTENT ȘEF,
.X.