

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

Decizia nr.4529

Dosar nr..X./2/2010

Ședința publică de la 1 noiembrie 2012

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

&&&

S-a luat în examinare recursul declarat de S.C. X SRL .X. împotriva sentinței nr..X. din 29 februarie 2012 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică de la 19 octombrie 2012 fiind consemnate în Încheierea de la 19 octombrie 2012, pronunțarea deciziei fiind amânată pentru data de 25 octombrie 2012, respectiv 1 noiembrie 2012.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I.Circumstanțele cauzei

1.Cadrul procesual

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. sub nr. .X./2/2010, reclamanta S.C. X S.R.L. a solicitat în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală, Administrația Finanțelor Publice a Sectorului X și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a Municipiului .X., anularea în parte a Deciziei nr. X/12.10.2009, punctul 2 referitor la respingerea

contestației formulată de societate pentru suma de .X. lei și menținerea punctelor 1 și 3 din decizia menționată.

În motivarea acțiunii reclamanta a arătat că prin Decizia nr. X/12.10.2009, ANAF a soluționat contestația pe care a formulat-o împotriva Deciziei de impunere nr. X/06.02.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/06.02.2009.

Reclamanta a invocat pe calea contestației, excepția prescripției dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare, respinsă de către organul de soluționare a contestației.

Față de concluziile ANAF privind întreruperea cursului prescripției extinctive, reclamanta a susținut că, în fapt, în perioada X/2002 - 01.01.2004 nu a intervenit nici un motiv de întrerupere a prescripției.

S-a mai menționat că după data de 01.01.2004 au avut loc două controale, din care primul a fost desființat, iar cel de-al doilea a determinat formularea prezentei cereri de chemare în judecată.

Reclamanta a mai precizat că și în situația în care s-ar admite ultraactivitatea cazului de întrerupere a cursului prescripției prevăzut de O.G. nr. 70/1997, trebuie luat în considerare faptul că documentele prin care s-a materializat primul control au fost desființate, motiv pentru care nu pot produce niciun fel de efecte juridice.

În ceea ce privește deciziile de impunere, reclamanta a arătat că deși executorii, aceste documente nu reprezintă acte începătoare de executare silită.

S-a menționat că prima decizie de impunere a fost desființată și nu poate reprezenta un motiv de întrerupere a cursului prescripției, în conformitate cu prevederile art. 16 alin. final din Decretul nr.X/1958. Cea de-a doua decizie de impunere a fost emisă în februarie 2009, după depășirea termenului de prescripție de X ani care a început să curgă, conform precizărilor ANAF, în 2001, respectiv 2002.

Cu privire la suspendarea cursului prescripției extinctive, reclamanta a susținut că, față de primul control desfășurat în perioada 28.03.2005 -12.04.2005, rezultă o suspendare totală a cursului prescripției de 19 zile.

Referitor la al doilea control desfășurat în perioada 20.02.2008 - 06.02.2009, s-a arătat că ANAF trebuia să analizeze ca perioadă de

suspendare intervalul 20.02.2008-06.02.2009, care a intervenit însă mult după împlinirea termenului de prescripție început în 2001/2002.

Pe fondul cauzei, reclamanta a învederat că pârâtele nu au interpretat corect actele juridice care au stat la baza formării veniturilor impozabile și au ignorat voința părților în determinarea întinderii drepturilor și obligațiilor contractuale.

La solicitarea reclamantei, instanța a dispus efectuarea în cauză a unei expertize contabile.

2.Hotărârea Curții de apel

Prin sentința nr..X. din 29 februarie 2012 , Curtea de Apel .X. a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. X SRL ca neîntemeiată.

Curtea a reținut că susținerile reclamantei vizând prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare pe anul 2001, sunt nefondate.

Potrivit art. 231 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune.

În cauză, în raport de perioada verificată pentru impozitul pe profit și TVA, s-a constatat că norma legală în vigoare la data producerii întreruperii și/sau suspendării termenului de prescripție este O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, aplicabilă pentru creanțele născute anterior datei de 01.01.2004 și O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu aplicabilitate pentru perioada 01.01.2004 - 31.12.2004.

Astfel, conform art. 22 lit. d din O.G. nr. 70/1997, termenele de prescripție se întrerup *„la data comunicării, către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ca urmare a acțiunilor de control.”*

De asemenea, art. 92 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003, aplicabil începând cu data de 01.01.2004, prevede că *„termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”*

În speță, s-a apreciat că termenul de prescripție s-a întrerupt la data comunicării către reclamantă a Deciziei de impunere nr. CX/15.04.2005, după această dată începând să curgă un nou termen de prescripție de 5 ani în cadrul căruia organele fiscale au dreptul de a stabili în sarcina societății obligații fiscale.

Împrejurarea că Decizia de impunere nr. X/15.04.2005 a fost desființată ca urmare a admiterii contestației formulată de reclamantă, nu conduce la o soluție contrară, având în vedere că prin Decizia de soluționare a contestației nr.X/29.06.2007 s-a dispus reverificarea societății pentru aceeași perioadă și aceleași impozite.

Astfel, s-a constatat că la data emiterii Deciziei de impunere nr. X/06.02.2009, dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare nu era prescis.

În ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare în cuantum de .X. lei stabilite în sarcina reclamantei la pct. 2 din decizia contestată în prezenta cauză, în acord cu constatările organelor fiscale, Curtea a reținut că prin contractul de antrepriză părțile au stabilit de comun acord un preț ferm al imobilului ce urmează a fi construit, în sumă de X USD. De asemenea, prin actul adițional la acest contract încheiat la data de 30.10.2001, s-a convenit ca diferența până la suma totală de X USD să fie calculată și decontată de contractor antreprenorului.

Față de dispozițiile art. 6.1 din contractul încheiat de părți, care prevăd că antreprenorul este răspunzător pentru calcularea și estimarea cantităților, costurilor, prețurilor și riscurilor și având în vedere prețul contractului, instanța de fond a reținut că reclamanta avea obligația să emită factură către contractor pentru diferența dintre valoarea contractului și costul construcției.

În ceea ce privește susținerile reclamantei în sensul că prin plățile directe efectuate de contractor către diverși furnizori externi, s-a modificat prețul contractului în sensul diminuării sumelor achitate direct către reclamantă, Curtea a apreciat că nu pot fi reținute, având în vedere că potrivit clauzelor contractuale, menținute și prin actul adițional, prețul contractului a rămas neschimbat, iar plățile directe au fost efectuate de către contractor anterior încheierii actului adițional.

3.Rekursul declarat de către S.C. „ X ”S.R.L. .X.

Împotriva sentinței pronunțată de Curtea de Apel .X. a declarat recurs S.C.X SRL, invocând dispozițiile art. 304¹ Cod procedură civilă .

Recurenta combate soluție primei instanțe sub două aspecte:

3.1. Aplicarea greșită a prevederilor legale care guvernează materia prescripției extinctive.

În esență, recurenta susține că instanța de fond a reținut incidența cazului de întrerupere a prescripției, reglementat de art. 22 din OG nr. 70/1997 privind controlul fiscal și după data de 1 ianuarie 2004, când actul normativ a fost abrogat.

Faptul că prin Decizia de soluționare a contestației nr. X/29.06.2007 s-a dispus reverificarea pentru aceeași perioadă și aceleași impozite nu are nici relevanță, subliniază recurenta, câtă vreme efectele produse în urma acestei reverificări au constat în emiterea unei noi decizii de impunere, tocmai în considerarea faptului că Decizia de impunere nr. C X/15.05.2005 încetase să-și mai producă efectele din momentul desființării.

Cât privește motivul de suspendare prevăzut de art. 92 alin.(2) din OG nr. 92/2003, recurenta arată că termenul de 19 zile, cât a durat inspecția fiscală, nu poate avea vreun efect în cauză, dat fiind intervalul foarte mare de timp în care fiscalul a rămas în pasivitate.

3.2. Ignorarea voinței părților în determinarea drepturilor și obligațiilor contractuale.

Acest motiv de recurs vizează fondul litigiului fiscal și pornește de la premisa că instanța de fond a avut o abordare rigidă a raporturilor dintre antreprenorul (SC X SRL) și beneficiarul lucrării (SC X SRL), refuzând să observe că necalcularea diferențelor de impozite a fost generată de nefacturarea și neplata către recurentă a sumei de X USD.

Deși părțile contractante nu au încheiat un act adițional în formă scrisă, voința lor a fost limpede exprimată prin modul în care au acționat, suma de bani convenită antreprenorului fiind redusă cu sumele pe care beneficiarul le-a plătit direct către furnizori.

Aceste operațiuni, punctează recurenta, au fost corect surprinse de expertul contabil desemnat în cauză însă instanța a refuzat să observe că impactul fiscal al înregistrărilor contabile

eronate este „0”, câtă vreme suma de X lei ar fi reprezentat atât cheltuială cât și venit, pentru care s-ar fi dedus și colectat TVA.

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Examinând sentința atacată prin prisma criticilor formulate, cât și sub toate aspectele, în temeiul art. 304¹ Cod procedură civilă, luând în considerare că niciuna dintre părțile nu a formulat întâmpinare, Înalta Curte constată că recursul este fondat, în limitele și pentru argumentele expuse în continuare.

1. Argumente de fapt și de drept relevante

Recurenta-reclamantă S.C. „X” S.R.L. .X. a supus controlului de legalitate punctul 2 din Decizia nr. X/12.10.2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin care i s-a respins contestația împotriva Deciziei de impunere nr. X/06.02.2009 și RIF nr. X/06.02.2009, ambele emise de Administrația Finanțelor Publice Sector X .X., reținându-se că datorează o sumă totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente.

La stabilirea acestei creanțe s-a avut în vedere situația de fapt corect prezentată la pct.I.2 din decizie din care rezultă, în rezumat, că recurenta, în calitate de antreprenor, a încheiat cu SC X SRL .X., în calitate de beneficiar, contractul FN/1.03.1999, precum și actul adițional din 31.10.2001, având ca obiect construirea unei clădiri de birouri în str. X nr. 26-28 .X..

Necontestat, recurenta a înregistrat în contul 711 „venituri din producția stocată” contravaloarea a X USD, respectiv X lei, iar cheltuielile cu lucrările efectuate la data de 31 decembrie 2001 sunt în sumă de X USD. Diferența de X USD, respectiv X lei nu a fost facturată beneficiarului iar veniturile nu au fost impozitate, rezultând de plată impozit pe profit și TVA, calculate conform actelor normative în vigoare la data producerii faptului generator.

Atât în etapa administrativă, cât și în cea judiciară, recurenta-reclamantă a contestat debitul fiscal în întregime, negând dreptul fiscolei de a mai stabili vreo datorie în sarcina sa prin efectul intervenirii prescripției extinctive, și criticând modul formalist de abordare a raporturilor contractuale dintre contribuabili, cu ignorarea aspectelor de fond care nu au generat nici un fel de consecințe în plan fiscal.

Reevaluând ansamblul probator administrat în cauză și răspunzând, în același timp, la motivele de recurs, Înalta Curte reține următoarele:

Referitor la incidența prescripției extinctive

Contrar criticilor formulate de recurentă, în această privință instanța de control judiciar împărtășește aceeași convingere ca și instanța de fond, respectiv că dreptul organelor fiscale nu era prescris.

În cauză, necontestat, fiind vorba de o creanță născută înainte de data de 1 ianuarie 2004, cursul prescripției extinctive este indisolubil legat de dispozițiile art. 21 din OG nr. 70/1997 privind controlul fiscal, raportat la art. 15 și 16 (pentru impozitul pe profit) respectiv la art. 25 (pentru TVA). De altfel, recurenta nu a contestat că termenul de prescripție de 5 ani a început să curgă de la 25.01.2002 pentru impozitul pe profit și de la 25 noiembrie 2001 pentru TVA, controversa limitându-se la modul și intervalul în care operează cazurile de întrerupere/suspendare a prescripției astfel începute.

Or, în această privință, soluția fondului este la adăpost de orice critică pentru că abordează rațional norma tranzitorie cuprinsă în art. 231 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.

Este evidentă voința legiuitorului de a asigura un cadru juridic unitar în materia prescripției extinctive, fiind echitabil ca regulile care guvernează această instituție să fie cele care erau în vigoare la data nașterii dreptului organului fiscal la acțiune, iar nu acelea care pot apărea pe parcurs (cum s-a întâmplat și în speță).

În acest context, la data de 15 aprilie 2005 s-a încheiat primul RIF nr. X, ce a sta la baza primei decizii de impunere cu același număr, datată 15 mai 2005, care a avut efect întreruptiv de prescripție potrivit art. 22 lit.d) din OG nr. 70/199 care dispune că:

„Termenele de prescripție (...) se întrerup:

...

d) la data comunicării, către contribuabil , a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale (...), ca urmare a acțiunilor de control”.

Drept urmare, chiar dacă ulterior, tot în procedura administrativă, prin Decizia nr.X/29.06.2007 titlul de creanță inițial s-a desființat și s-a dispus reverificarea societății pentru aceeași perioadă și aceleași impozite și taxe, nu s-a anihilat efectul întreruptiv, ci, potrivit art. 17 alin.(2) din Decretul nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă, „După întrerupere începe să curgă o nouă prescripție”.

Conchizând în această privință, Înalta Curte remarcă, la fel ca judecătorul fondului, că dreptul organului fiscal de a stabili taxe și impozite prin Decizia de impunere nr. X/06.02.2009 nu era prescris.

Referitor la fondul cauzei

În această privință considerentele Înaltei Curți se îndepărtează de cele exprimate de prima instanță.

Verificând clauzele contractului de antrepriză și modalitatea în care părțile au convenit ca o parte dintre plățile făcute furnizorilor să se realizeze direct de către beneficiar, Înalta Curte constată că, deși în evidențele contabile ale recurenteii s-au identificat mai multe erori de înregistrare, care ar putea genera sancțiuni în materia Legii nr. 82/1991 a contabilității, totuși acestea nu au nici un fel de implicații fiscale, și, deci, nu pot conduce la reținerea în sarcina recurenteii a debitelor în litigiu.

Detaliind concluzia deja expusă, Înalta Curte observă, mai întâi, că din prețul total al contractului de antrepriză încheiat la data de 1 martie 1999 între recurenta-reclamantă și SC X SRL în cuantum de X USD s-a facturat suma de X USD, rămânând o diferență de X USD pentru care fiscul a calculat diferențele de impozite cu accesoriile aferente.

Contrar punctului de vedere exprimat de Curtea de apel, Înalta Curte reține că procedeul utilizat de părțile contractante se înscrie în marja largă de acțiune pe care le-o conferă principiul libertății contractuale, cu atât mai mult cu cât chiar clauzele convenite stipulau că „Antreprenorul poate cere contractorului să plătească pentru importul de materiale și echipamente care să fie utilizate în construcție” (articolul 6.2 „Prețuri și plata” din contract).

Împrejurarea că, formal, prețul contractului inițial nu a fost modificat printr-un act scris (instrumentum) nu este relevantă. În exercitarea dreptului lor de apreciere, potrivit art. 6 și 7 din Codul de procedură fiscală, organele fiscale trebuie să adopte o soluție întemeiată pe „constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”, fiind îndreptățite să examineze starea de fapt sub toate aspectele, acordând prevalență fondului în fața formei.

Or, este greu de combătut raționamentul expertului contabil Ciuclea Cătălin care, după ce a punctat faptul că partenerul contractual al reclamantei a plătit TVA aferentă la achiziționarea materialelor și serviciilor respective și că reclamanta nu putea să întocmească facturi și să înregistreze venituri pentru vânzări de bunuri pe care nu ea le-a livrat și pentru lucrări pe care nu ea le-a executat (întrucât ar fi încălcat pct.100 din Regulamentul de aplicare al Legii nr. 82/1991 publicat în Monitorul Oficial nr. 303 bis din 22 decembrie 1993), a subliniat că, în contextul acestor operațiuni, bugetul de stat nu a fost prejudiciat pentru că rezultatul fiscal este 0.

Prin urmare, Înalta Curte reține că raționamentul primei instanțe și al fiscoi reflectă o abordare formalistă a raportului de drept fiscal examinat, neavând în vedere împrejurarea că, în măsura în care s-ar reține în sarcina recurenteii debitele în discuție, corelativ, ar trebui să i se recunoască atât cheltuielile deductibile, cât și TVA deductibilă aferentă achizițiilor.

2.Temeiul legal al soluției instanței de recurs

Pentru considerentele expuse, în temeiul art. 20 din Legea nr. 554/2004 și art. 312 alin.(1)-(3) din Codul de procedură civilă se va admite recursul, modificându-se sentința în sensul preconizat. Totodată în temeiul art. 274 Cod procedură civilă vor fi obligate pârâtele la plata cheltuielilor de judecată reprezentând taxa judiciară de timbru și timbrul judiciar.

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

Admite recursul declarat de S.C. „X” S.R.L. .X. împotriva sentinței nr. .X. din 29 februarie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Modifică sentința recurată în sensul că admite acțiunea formulată de reclamanta S.C. X SRL .X..

Anulează, în parte, Decizia nr.X din 12.10.2009 emisă de A.N.A.F. – D.G.S.C., numai în privința punctului 2, precum și Decizia de impunere nr.X din 6.02.2009 și Raportul de Inspecție Fiscală nr.X din 6.02.2009 întocmite de A.F.P. Sector X pentru suma de .X. lei.

Obligă intimatele-pârâte la plata sumei de X lei, către recurenta-reclamantă, reprezentând cheltuieli de judecată constând în taxă judiciară de timbru și timbrul judiciar.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 1 noiembrie 2012.

X