

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

Decizia nr.3465

Ședința publică de la 23 iunie 2009

Președinte: - Judecător
- Judecător
- Judecător
- Mi; gistrat asistent

S-au luat în examinare recursurile declarate « S.C. A S.A. și de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului T, în nume propriu și pentru Ministerul Finanțelor Publice -Agenția Națională de Administrare Fiscală.

La apelul nominal a răspuns recurentul-pârât Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier jn ridic, lipsind recur: nta-reclamantă S.C. A S.A. și recurenta-pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului T.

Magistratul asistent prezintă referatul cauzei arătând că prin încheierea din data de 22 mai 2009, dosarul a fost repus pe rol, după soluționarea excepției de nelegalitate a H.G. nr. 44/2004, prin sentința 589 din 17 februarie 2009 a Curții de Apel București, Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal, irevocabilă.

După prezentarea referatului cauzei, nemaifiind chestiuni prealabile de discutat Curtea constată pricina în stare de judecată și acordă cuvântul părții prezente, față de recursurile declarate.

Recurentul-pârât Ministerul Finanțelor Publice-Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic, solicită admiterea recursului declarat de DGFP T, modificarea în tot a sentinței atacate, iar pe fond respingerea acțiunii reclamantei, ca neîntemeiată. A:-ață că deciziile fiscale ce au făcut obiectul prezentului litigiu au fost emise cu respectarea dispozițiilor legale, taxa pe valoarea adăugată fiind stabilită în mod corect în sarcina reclamantei, livrarea de bunuri nefiind o operațiune scutită de TVA. Dezvoltă apoi pe larg motivele prezentate în scris prin cererea de recurs. Asupra recursului declarat de recurenta-reclamantă pune concluzii de respingerea a acestuia ca nefondat.

CURTEA

Asupra recursurilor de fată;

Din examinarea lucrărilor dosarului constată următoarele:

Prin sentința civilă nr. 120 din 27 aprilie 2009, Curtea de Apel Timișoara a admis în parte acțiunea formulată și precizate de reclamanta S.C A S.A., în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice T și Agenția Națională de Administrare Fiscală, și a anulat in parte decizia de impunere fiscală nr. emisă de pârâta DGFP la 6 iunie 2005 ca și decizia ar. emisă de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, la 28 februarie 2006, cu privire la obligarea reclamantei ele a plăti suma de * lei reprezentând TVA, dobânzi și penalități de întârziere aferente.**

Pentru a hotărî astfel, instanța a reținut că prin decizia de impunere fiscală nr.*/06.06.2005 pârâta DGFP T a calculat în sarcina reclamantei, printre alte obligații fiscale, și pe cea de plată a TVA suplimentară în sumă de *** lei, cu dobânzi de întârziere în suma de *** lei și penalități de întârziere de ***, lei pentru perioada iunie 2001 - februarie 2005. S-a reținut astfel că reclamanta a achita: contravaloarea arendei pentru terenul luat în folosință, atât în natură, cit și prin plata echivalentului în lei a produselor, și faptul că reclamanta a livrat *** kg produse agricole, în baza unor avize de însoțire a mărfii, înregistrând cheltuielile cu arenda cât și veniturile din producția obținută și livrată în contul arendei la valoarea de înregistrare a produselor, ca și cost de producție.

A mai constatat instanța de fond că reclamanta a îndeplinit procedura prealabilă, contestând decizia de impunere fiscală nr. */06.06.2005 a DGFP T, contestație ce a fost însă respinsă ca nefondată de către pârâta ANAF prin Decizia nr. 32 din 28 februarie 2006.

Curtea de apel a constatat că pentru perioada cuprinsă între 17.07.2001 și 31.05.2002, cât a fost în vigoare O.U.G. nr. 7/2000 privind TVA și I.L.G. nr. 401/2000, privind normele metodologice pentru aplicarea acestei ordonanțe, sfera de aplicare a TVA potrivit art. 2 alin. (1) și (2) din ordonanța nu includea nicio prevedere expresă privitoare la arendă.

Față de inexistența obligației de plată a TVA pentru această perioadă controlată, instanța făcând și aplicarea principiilor aplicabile în materie fiscală, respectiv legalitatea și certitudinea impunerii a constatat că reclamanta nu datorează TVA

calculată în temeiul O.U.G. nr. 17/2000, astfel că sul? acest aspect a admis acțiunea formulată.

A mai constatat instanța de fond că începând cu data de 01.06.2002, când a intrat în vigoare Legea nr. 345/2002 privind TVA, care prin conținutul prevederilor art. 4 alin. (1) lit. e) includea în categoria prestărilor de servicii, închirierea, arendarea și concesionarea de bunuri mobile și imobile, reclamanta datorează TVA în cuantumul stabilit de autoritățile pârâte, cu accesoriile corespunzătoare.

Prima instanță a menționat că după intrarea în vigoare a Codului fiscal, în categoria operațiunilor impozabile, în conformitate cu dispozițiile art. 128 din acest cod, au fost incluse și livrările de bunuri și că prin dispozițiile H.G. nr.44/2004, de aprobare a normelor metodologice de aplicare a codului, cuprinse la pct.4 alin.(2) din capitolul referitor la art. 152¹ din Codul fiscal, s-a prevăzut că se consideră livrare de bunuri, în sensul art. 128 alin.(1) din Codul fiscal, produsele agricole reținute drept plată în natură a prestației efectuate de persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxe pe valoarea adăugată, care prestează servicii pentru obținerea și/sau prelucrarea produselor agricole, pe cum și plata în natură a arendeii, astfel încât a constatat că reclamanta a datorat TVA și pentru perioada controlată după intrarea în vigoare a Codul .d fiscal.

Astfel, instanța de fond a concluzionat că perioada pentru care reclamanta datora TVA a fost cuprinsă între data de 1 iunie 2002 și până în februarie 2005, când s-a încheiat perioada verificată de pârâte, astfel încât, în temeiul calculelor făcute de expertul contabil pentru această perioadă, și prezentate instanței în cadrul raportului de expertiză contabilă ce fusese dispusă de instanță în cauză, ca probă de specialitate, a stabilit că deciziile atacate se mențin doar pentru suma de *** le., fiind anulate pentru diferențele de sumă reținute.

Totodată, instanța a respins ca nefondată susținerea reclamantei privind diminuarea profitului societății cu 19%, apreciind că aceasta nu poate constitui un argument legal pentru exonerarea sa de la plata TVA către stat, în perioadele de timp când a existat această obligație legală.

împotriva acestei sentințe, în termen legal au declarat recurs atât reclamanta cât și autoritățile pârâte.

(i) *Rccurenta-reclamantă S.C. "A" SA*, invocând în drept prevederile art.304 pct.8 și 9 Cod procedură civilă, a criticat soluția primei instanțe, solicitând anularea recursului în sensul anulării în totalitate, ca nelegale, a dispozițiilor deciziei de impunere nr.*/2005 și respectiv a deciziei nr.*/2006, privi id obligația de plată a sumei de *** lei reprezentând TVA cu dobânzi și penalități de întârziere.

Prin motivele de recurs dezvoltate recurenta- reclairantă a susținut următoarele:

- în mod netemeinic a stabilit instanța de fond că cererea de anulare pentru impunerea stabilită suplimentar, în valoare ie *** lei, reprezentând TVA, dobânzi și penalități de întârziere este nefondată, fiind greșit aplicată legea;

- sunt nelegale dispozițiile normelor de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004, aplicabile la data efectuării: controlului, cu privire la art.128 alin.1 din Codul fiscal;

- pentru perioada supusă inspecției fiscale în care se aplicau prevederile Codului fiscal plata arendei în natură nu er: purtătoare de TVA, fiind menționată în mod clar la operațiunile scutite de TVA.

Un set distinct de considerațiuni din cuprinsul cererii de recurs vizează solicitarea de suspendare a executării dispozițiilor contestate din cele doua decizii menționate, justificat de împrejurarea c= din data de 9 februarie 2006 Administrația Finanțelor Publice J a declanșat procedura de executare silită, operațiuni ce au formai; obiectul unor judecări separate, fiind astfel evocată și Decizia nr.2432 din 10 mai 2007 a înaltei Curți de Casație și Justiție prin care a fost res:insă irevocabil cererea de suspendare a executării formulate.

(ii). *Direcția Generală a Finanțelor Publice T, în nu ne propriu și m reprezentarea Ministerului Economiei și Finanțelor (fostul Mim ter al Finanțelor Publice) - Agenția Națională de Administrare Fiscală,* a formulat recurs împotriva sentinței civile nr.120 din 27 aprilie 2007, soliei tind, în temeiul art.304 pct.9 Cod procedură civilă, modificarea în parte a acestei hotărâri, în sensul respingerii acțiunii reclamantei ca neîntemeiată centru întreaga sumă contestată, de *** lei RON, reprezentând TVA, dată fiind soluția de menținere a actelor de impunere numai pentru suma de *** lei RON.

Cu referire la perioada 15 martie 2000 - 31 mai 20CCÎ, recurentele - pârâte au susținut că instanța de fond a apreciat greșit că reclamanta nu datorea/a TVA întrucât O.U.G. nr.17/2000 nu a reglementci: în mod expres că arenda ar fi cuprinsă în sfera de aplicare a TVA, întrucâi erau incidente prevederile art.2 din O.U.G. nr.17/2000. Față de conținutul acestei prevederi legale, la care se adaugă și cele din H.G.nr.401/ 2000 (pct.1.1. și 8.2) și din Legea arendării nr.16/1994, modificată și completată prin Legea nr.65/1998, recurentele au menționat că în mod corect s-a stabilit de organele fiscale competente că plata în natură a arendei reprezintă o operațiune care implică o prestare de serviciu în schimbul unei livrări de bunuri, respectiv serviciul de arendare și plata în natură corstituie o livrare de bunuri, fiind îndeplinite astfel condițiile pentru ca liv -area bunurilor rezultate din exploatarea terenului arendatorilor să J ie considerate operațiuni impozabile potrivit prevederilor art.2 din O.U.G.nr.17/2000,

deoarece a intervenit transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea reclamantei în schimbul dreptului de folosință asupra pământului arendatorilor.

În fine, s-a învederat că plata în natură a arendei nu este prevăzută ca fiind scutită de la plata taxei pe valoare adăugată în cuprinsul O.U.G.-n r. 17/2000, or, luând în considerare că scutirile se aplică în mod limitativ doar pentru operațiunile prevăzute în mod expres în actul normativ, organul de inspecție fiscală corect a stabilit ca fiind datorată respectiva taxă pentru perioada 15 martie 2000 - 31 mai 2002, dobânzile și penalitățile de întârziere fiind datorate în conformitate cu principiu *„accessorium sequitur principalem”*.

Părțile recurente au formulat reciproc și întâmpinări față de motivele de recurs, susținând, în esență, aceleași argumente ca cele dezvoltate în propriul recurs formulat, fiind evidențiată împrejurarea că în perioada supusă verificării (iulie 2001 - februarie 2005) nu a existat o reglementare constantă și unitară aferentă colectării TVA la plata arendei, legislația în această materie fiind modificată de mai multe ori în decursul acestor ani.

La data de 5 octombrie 2007, în cursul soluționării recursurilor de față, recurenta-reclamantă a invocat excepția de nelegalitate a prevederilor Normelor metodologice de aplicare a art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, modificată și completată, cu privire la soluționarea căreia Înalta Curte a dispus sesizarea Curții de Apel București.

Această din urmă instanță, prin sentința civilă nr.589 din 17 februarie 2009, a respins ca neîntemeiată excepția de nelegalitate invocată, reținând în esență că dispozițiile legale a căror nelegalitate se invocă nu adaugă prevederilor unei legi organice» în condițiile în care art.130 din Codul fiscal prevedeau expres cu privire la regimul TVA aplicabil în cazul operațiunilor care se realizează prin schimbul de bunuri sau servicii.

S-a mai arătat că pct.4 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI a Legii nr.571/2002 și alin.2 din același act normativ explică doar noțiunea de livrare de bunuri în sensul art.128 alin.1 din Codul fiscal, termen care nu se confundă cu prestarea serviciilor de arendare efectuate de arendator și în privința căreia sunt aplicabile dispozițiile legale referitoare la scutirea de TVA fără drept de deducere

Recursurile formulate sunt nefondate.

Înalta Curte examinând sentința atacată în raport de prevederile legale aplicabile din materia supusă analizei, față de criticile expuse de recurenți dar și sub toate aspectele, potrivit art.304¹ Cod procedură civilă reține că nu subsistă nici un motiv de nelegalitate care să impună fie casarea fie modificarea hotărârii primei instanțe, în considerarea celor în continuare arătate.

(i) *Recursul declarat de reclamărita-recurentă* nu este întemeiat iar criticile aduse hotărârii primei instanței nu pot fi primite, dată fiind corecta aplicare și interpretare a prevederilor legale incidente realizată de instanța de fond, și față de probele administrate în cauză.

Astfel, raportat la perioada supusă controlului (iulie; 2002-februarie 2005) după cum corect a menționat și expertul de specialitate în cuprinsul raportului întocmit (filele 68-107 dosar fond), în perioada 1.07.2001-31.05.2002 a fost în vigoare Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 care, referitor la arendă nu face nici o specificație, după cu .n nici Normele metodologice aprobate de Hotărârea Guvernului nr.401/2000, date în aplicarea acestei ordonanțe nu conțin referiri la arendă, a^fel că, justificat s-a apreciat că plata arendeii în natură nu constituie livrare de produse.

Nu este întemeiată critica recurenteii-reclamante vizând greșita aplicare a legii de către prima instanță, pentru perioada cuprinsă între 1.06.2002- februarie 2005, raportat la prevederile Legii ir.345/2002, în vigoare de la 1 iunie 2002, prin care a fost abrogată OUC nr.17/2000, în condițiile în care, în art.4 alin.1 lit"e" din respectiva lege se prevede expres că se consideră prestării de servicii și operațiunile de închiriere, arendare și concesionare de bunuri mobile sau imobile.

Și prevederile legale cuprinse în Codul fiscal, conform Legii nr .571 / 2003, cu modificări ulterioare (art. 152), ca și în Normele metodologice pentru aplicarea codului, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 atestă că se consideră livrare de tunuri, în sensul art.128 alin.1 din Codul fiscal, produsele agricole reținut, drept plată în natură a prestației efectuate de persoane impozabile, înregistrate ca plătitori ale TVA, precum și plata în natură a arendeii.

Așa fiind, instanța de fond, în mod just a apreciat în deplin acord de altfel și cu concluziile expertizei de specialitate, că pentru perioada 1 iunie 2002-31 ianuarie 2005, pentru arenda în natură acordată, recurenta-reclamanlă datorează TVA, fiind preluate calculele argumentat prezentate de expertul contabil, inclusiv în ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere* aferente.

În fine, cu privire la acest aspect, în mod evident prez ntă relevantă și soluția dată cu privire la excepția de nelegalitate a prevederilor HG nr.44/2004, modificată și completată, raportat la dispozițiile art.128 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, ce a fost ridicată sus-arătată, în sensul respingerii acesteia ca neîntemeiată, prin sentința civilă nr.589/17.02.2009 a Curții de Apel București, nerecuraa, în cuprinsul căreia s-a reținut că dispozițiile legale a căror nelegalitate a fost invocată nu adaugă prevederilor unei legi organice, fiind explicită numai noțiunea de livrare de bunuri, în sensul art.128 alin.1 din codul fiscal.

(ii) în completarea argumentelor sus-precizate, în demonstrarea caracterului nefondat al *recursului recurentei-redav.ante*, ce se constituie totodată, în aprecierea înaltei Curți, și în argumente pertinente în indicarea și susținerea netemeinicii și a *recursului declarat de lecurenții-pârâti*, este de menționat, cu prioritate, că pentru perioada 15.03.2(100-31.05.2002, în lipsa unor prevederi exprese neechivoce, referitoare la arendă în cuprinsul OUG nr. 17/2000 nu se putea aprecia că livrarea bucurilor rezultate din exploatarea terenului arendabililor să fie considerate operațiuni impozabile întrucât ar fi încălcate și principii fundamentale de drept fiscal, cum ar fi cel al legalității și cel al certitudinii impunerii, la care a făcut referire și instanța de fond, conturate atât în doctrină cal și în jurisprudența românească și europeană.

Cele două principii enunțate, consacrate și în Constituția României (art.139 alin.1) în esență, presupun că impozitele și taxele se pot stabili numai prin lege sau acte juridice care au forța legii, impunându-se ca prevederile legislației fiscale să fie clare, precise și să evite ambiguitățile tocmai pentru a asigura înțelegerea lor corectă de către toți contribuabilii.

Independent de numeroasele modificări legislative intervenite în materie de TVA, chiar în intervalul supus cotei de reducere, nu poate fi nesocotită împrejurarea că pentru perioada în care a fost în vigoare OUG nr.17/2000 privind TVA-ul și HG nr.401/2000 privind Normele metodologice pentru aplicarea ordonanței, nici o prevedere expresă, referitoare la arendă nu era cuprinsă în aceste acte normative, interpretările și analogiile recurenților pârâții neputând fi primite.

Din această perspectivă, înalta Curte reține că analiza instanței de fond apare ca fiind pe deplin corectă și drept urmare va fi menținută.

Față de toate cele mai sus arătate, în temeiul art.312 Cod procedură civilă vor fi respinse ca nefondate ambele recursuri declarate în cauză, cu consecința menținerii hotărârii pronunțate de prima instanță.

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

Respinge recursurile declarate de S.C"ASA și Direcția Generală
a Finanțelor Publice a Județului
T, în nume propriu și pentru Ministerul Finanțelor Publice-Agenția
Națională de Administrare Fiscală, împotriva sentinței civile nr. 120 din 27

aprilie 2007 a Curții de Apel Timișoara-Sectia de contencios administrativ și fiscal , *ca nefondate*.

Irevocabila.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 23 iunie 2009.

JUDECĂTOR,

JUDECĂTOR,

JUDECĂTOR,