

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

DECIZIA nr.685

Dosar nr..X./2/2009

Ședința publică de la 12 februarie 2013

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- Magistrat asistent

S-au luat în examinare recursul declarat de SC .X. SA împotriva Sentinței Civile nr. .X. din 9 februarie 2011 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII a de Contencios Administrativ și Fiscal și a Sentinței Civile nr. .X. din 5 septembrie 2011 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII a de Contencios Administrativ și Fiscal, precum și recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței Civile nr. .X. din 9 februarie 2011 a aceleiași instanțe.

La apelul nominal, făcut în ședință publică, s-au prezentat recurenta – reclamantă SC .X. SA .X., reprezentată de avocatul .X. și recurenta – pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilierul juridic X, lipsind recurenta – pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și intimații – pârâți Ministerul Finanțelor Publice, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X., respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Juridice.

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul asistent arătând că recurenta - pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a depus, prin serviciul registratură, note scrise în raport cu precizările motivelor de recurs.

Nemaifiind alte cereri, Înalta Curte constată pricina în stare de judecată și acordă cuvântul părților prezente în raport cu recursurile declarate.

Avocatul .X., reprezentant al recurenteii – reclamante SC .X. SA .X., solicită admiterea recursurilor declarate de societatea pe care o reprezintă și, în principal, casarea hotărârilor atacate și trimiterea cauzei la instanța de fond în vederea cercetării și pronunțării asupra fondului cauzei, iar, în subsidiar, modificarea în tot a sentinței nr. .X. din 9 februarie 2011, în sensul admiterii cererilor de chemare în judecată conexe.

Precizează apărătorul recurenteii că societatea, în perioada aprilie – mai 2008 a fost subiectul unui control fiscal demarat de DGFP .X., finalizat prin întocmirea raportului de inspecție fiscală și emiterea Deciziei de impunere nr. X, fiind stabilită în sarcina societății suma de .X. lei, cu titlu de obligație fiscală suplimentară.

Împotriva acestei decizii societatea a formulat contestație, soluționată prin Decizia nr. .X./27.10.2008, prin care a fost respinsă contestația formulată de SC .X. ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .X. lei, fiind desființată parțial decizia pentru suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală urmând să efectueze o reverificare a elementelor suplimentare și să recalculeze taxa pe valoarea adăugată datorată și accesoriile aferente.

Așadar, arată apărătorul recurenteii – reclamante, direcția de soluționare a contestațiilor a admis în parte contestația prealabilă și a dispus refacerea inspecției fiscale, în ceea ce privește suma totală de .X. lei.

Procedându-se la o nouă verificare a societății, organele de inspecție fiscală au întocmit un nou raport fiscal, în temeiul căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./28.11.2008, prin care a fost stabilită în sarcina societății obligația fiscală suplimentară de plată în sumă de .X. lei.

Prin Decizia de soluționare nr. X s-a dispus, în temeiul art. 214 alin. 1 lit. b din Codul de Procedură Civilă, suspendarea soluționării cauzei referitoare la suma de .X. lei, până la

soluționarea Dosarului nr. .X./2/2009, de a cărui dezlegare a apreciat organul fiscal că depinde și soluționarea plângerii administrative.

Precizează avocatul X că împotriva acestor acte administrative societatea a formulat două acțiuni distincte în contencios, în funcție de momentul emiterii acestora, cele două acțiuni fiind ulterior conexe și soluționate prin sentința atacată în prezenta cauză.

Deși hotărârea pronunțată se întinde pe 24 de pagini, motivarea soluției se regăsește doar la filele 18-23, prima instanță referindu-se de o manieră contradictorie doar la argumentele ce vizează acțiunea ce a format obiectul dosarului nr. .X./2/2009, reținându-se totodată că în mod corect organul fiscal a dispus suspendarea soluționării contestației prealabile ce a vizat Decizia de impunere X, până la soluționarea Dosarului nr. .X./2/2009.

Opinează apărătorul recurenței că prin hotărârea pronunțată prima instanță nu a analizat niciunul dintre considerentele vizând motivele de nulitate și netemeinicie relative la Decizia de soluționare nr.X și Decizia nr.X, la fila 22 a hotărârii pronunțate regăsindu-se doar două fraze în care se menționează că reclamanta a solicitat desființarea deciziei, dispunându-se reverificarea.

Opinează apărătorul reclamantei că prima instanță, din eroare, nu a observat că era investită și cu soluționarea dosarului în speță.

În ceea ce privește nelegalitatea și netemeinicia soluției pronunțate, avocatul X apreciază că suma de X lei, impozit pe profit suplimentar, aferent anului 2007, a fost imputată ca urmare a unei interpretări și aplicări greșite a legii.

Astfel, se precizează, există două regimuri diferite în ceea ce privește tratamentul fiscal al reevaluării immobilizărilor corporale.

În perioada 2004-2009, tratamentul fiscal al rezervei rezultată din reevaluarea bunurilor este reglementată de Codul Fiscal, prin art. 22 alin.5, societatea procedând la păstrarea rezervei în contul 106.5, potrivit acestor dispoziții legale.

Începând cu luna mai 2009, reglementarea art. 22 Cod Fiscal a fost completată cu alin. 5¹ din Codul Fiscal, reținut greșit de organele de control.

Prin OUG nr. 34/2009, cu aplicabilitate din 01.05.2009, adică ulterior controlului întreprins, au fost completate prevederile art. 22 alin. 5 din Codul Fiscal, fiind introdus alin. 5¹, în aplicarea acestor prevederi, prin HG nr. 488/2009, aducându-se precizări suplimentare în ceea ce privește excepția în speță.

A opinat apărătorul recurenței că din economia prevederilor legale rezultă că surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți, sub orice formă, iar tratamentul fiscal al rezervelor rezultate din reevaluarea imobilelor existente în contul în speță la data de 30.04.2009, rămâne neschimbat, inclusiv după introducerea alin. 5¹, impozitându-se tot la momentul schimbării destinației.

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoare adăugată în suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente, se apreciază că organul fiscal a aplicat un tratament diferențiat, contradictoriu, recunoscând caracterul efectiv al comisionului, cu privire la care organul fiscal a dispus colectarea TVA, nerecunoscând însă același comision din perspectiva impozitului pe profit.

Cadrul legal îl constituie prevederile art. 141 alin. 2 lit. f din Codul Fiscal, și art. 37, respectiv 39 din HG nr. 44/2004, date în aplicarea art. 141, potrivit cărora orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea livrării bunurilor imobile prin notificarea opțiunii de taxare la organul fiscal.

În speță, motivul pentru care organul fiscal nu a acceptat opțiunea de taxare notificată și a respins dreptul de deducere, a fost acela că notificarea s-a realizat cu întârziere, organul fiscal neavând însă posibilitatea de a refuza dreptul de deducere TVA pentru îndeplinirea cu întârziere a acestei formalități.

În acest sens, apărătorul recurenteii a invocat Decizia CJUE nr. C183/30.03.2006, care a statuat în sensul că statele membre au dreptul de a impune termene de opțiune a taxării TVA, însă aceste termene nu pot crea contribuabililor subiecți ai impunerii o situație mai grea decât în absența opțiunii, fiind admisibilă și opțiunea exprimată în afara termenului.

Având cuvântul, consilierul juridic X reprezentant al recurenteii – pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală, solicită admiterea recursului declarat de autoritatea pe care o reprezintă, precum și a recursului declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., cu referire la motivele scrise depuse la dosarul cauzei.

În ceea ce privește recursul societății, consilierul juridic X solicită respingerea acestuia ca nefondat, cu referire la apărările invocate prin întâmpinarea depusă la dosarul cauzei.

Avocatul X, reprezentant al recurenteii – reclamante, solicită respingerea ca nefondate a recursurilor declarate de cele două autorități pârâte.

C U R T E A

A supra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Prima instanță

Prin acțiunea înregistrată la Curtea de Apel .X., sub nr. .X./2/2009, reclamanta S.C. .X. S.A. a chemat în judecată pe pârâtul Ministerul Finanțelor Publice, Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Administrația Finanțelor Publice pentru contribuabili mici .X., pentru ca prin hotărârea ce se va pronunța să se anuleze decizia nr. .X./27.X.2008, decizia de impunere nr. X/2008, raportul de inspecție fiscală nr. .X./30.05.2008.

În dosarul cu nr. .X./2/2009, reclamanta a solicitat anularea Deciziei nr. X/16.03.2009, a deciziei de impunere nr. X/2008, a raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.XI.2008.

Prin încheierea din 3.02.2010, Curtea de apel a dispus conexarea dosarului nr. .X./2/2009, la dosarul nr. .X./2/2009.

Prin sentința nr. .X./9.02.2011, Curtea de Apel .X. a respins excepțiile invocate de pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., a respins contestația formulată de reclamanta SC .X. SA, de asemenea a obligat pârâții la plata către expert, cu titlu de onorariu expert, a sumei datorate cu acest titlu rezultată din scăderea sumei achitate din cuantumul total de X lei.

Pentru a pronunța această sentință a reținut că excepțiile invocate, sunt nefondate.

Referitor la excepția lipsei calității procesuale pasive a Agenția Națională de Administrare Fiscală s-a arătat că aceasta este emitenta Deciziei nr. .X./27.10.2008 contestată în dosar de reclamanta.

Excepția inadmisibilității capătului de cerere privind restituirea sumelor achitate de SC .X. SA .X., în baza Deciziei de impunere nr. X/30.05.2008, competența în restituirea sumei revine organului fiscal în a cărei raza teritorială are domiciliul reclamanta și exista o procedura specială de restituire instituită prin art.117 alin.9 din OG nr92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aceste aspecte exced pronunțării pe acest capăt de cerere de către instanța de judecată fiind proceduri care se inițiază după ce hotărârea judecătorească data în cauza în acest sens devine definitivă și irevocabilă. Aceleași aspecte privesc și eventualele compensări la care face referiri ANAF în procedura specială a restituirii sumei încasată fără drept la bugetul de stat.

S-a apreciat că excepția lipsei de interes a acțiunii introduse de reclamantă, nu este fondată, deoarece criticile aduse actelor administrative contestate nu privesc aspectele care au fost desființate în procedura prealabilă inițială, prin Decizia nr..X./27.10.2008.

Decizia nr. .X./27.10.2008 a menținut Decizia de impunere nr. X/30.05.2008 pentru suma de .X. lei, desființând-o parțial doar pentru suma de .X. lei.

Reclamanta justifică vătămarea adusă prin actele administrative atacate, în sensul Legii contenciosului

administrativ nr.X/2004 având drepturi subiective și interese legitime patrimoniale de protejat.

Cu privire la excepția lipsei de obiect s-a arătat că decizia de impunere nr. X/30.05.2008 a fost anulată parțial, fiind menținută în legătura cu suma totală de .X. lei, contestată în dosarul nr. .X./2/2008.

Excepția prematurității la care face referiri Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. privind contestarea sumelor pentru care s-a dispus anularea deciziei de impunere, întrucât în speță, urmare a deciziei de soluționare a contestației s-au efectuat reverificări fiscale, concretizate în Raportul de inspecție fiscală (RIF) nr. .X./28.11.2008 și Decizia de impunere nr. .X./28.11.2008 care au fost contestate de reclamanta, contestație soluționată prin Decizia nr. X/16.03.2008.

Pe fond, Curtea de apel a analizat decizia nr. X/16.03.2009, decizia de impunere nr. X/2008 și raportul de impunere fiscală nr. .X./28.XI.2008, reținând că decizia nr. X/2008 se referă la reverificarea de către organele fiscale a tranzacțiilor, urmând ca după soluționarea dosarului nr. .X./2/2009 să se reia analiza contestației suspendate.

S-a formulat cerere de completare a hotărârii, însă, prin sentința nr. .X./5.09.2011, s-a respins cererea cu motivarea că instanța s-a pronunțat implicit asupra cererilor care au formulat obiectul dosarului nr. .X./2/2011.

2.Instanța de recurs

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta

În motivele de recurs s-a susținut, în esență, că hotărârea este nemotivată, că greșit instanța de fond nu s-a pronunțat asupra cererii de anulare a deciziei nr. X/2009, că nu s-a motivat de ce anume s-au înlăturat concluziile raportului de expertiză.

A precizat recurenta că în sentința pronunțată, Curtea de Apel .X. nu a analizat motivele de nelegalitate și netemeinicie a deciziei nr. .X./27.X,2008.

Înalta Curte, examinând motivele de recurs, sentința primei instanțe, acțiunea și legislația aplicabilă, constată că recursul este fondat, potrivit considerentelor ce se vor arăta în continuare.

Reclamantul a formulat acțiune pentru anularea Deciziei nr. X./27.X.2008, a deciziei de impunere nr. X/30.05.2008 și a raportului de inspecție fiscală nr. X./30.05.2008, având ca obiect suma de X lei.

Această acțiune a format obiectul dosarului nr. X./2/2009 al Curții de Apel X..

Prin raportul de inspecție fiscală nr. X./30.05.2008 (f.85 – dosar nr. X./2/2009) și decizia de impunere nr. X/30.05.2008 s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare, iar reclamanta a contestat suma de X lei compusă din X lei TVA, X majorări aferente TVA, X lei impozit pe profit și X lei majorări aferente impozit pe profit.

Prin decizia nr. X./27.X.2008 s-a soluționat contestația administrativă formulată de reclamantă împotriva deciziei de impunere nr. X/2008 și Raportul de impunere fiscală nr. X./30.05.2008, în sensul că s-a respins contestația pentru suma de X lei reprezentând X lei TVA, X lei - impozit pe profit și X lei majorări aferente impozitului pe profit.

S-a desfiintat parțial decizia de impunere nr. X/30.05.2008 pentru suma de X lei compusă din X lei și X lei majorări de întârziere, urmând a se efectua recalcularea taxei pe valoarea adăugată și accesoriile aferente.

În dosarul nr. X./2/2009 s-a solicitat anularea deciziei nr. X/2009, a deciziei de impunere nr. X./28.XI.2008 și a raportului de inspecție fiscală nr. X./28.XI.2009, pentru suma de X TVA și X lei majorări de întârziere.

Raportul de inspecție fiscală nr. X/28.X.2009 și decizia de impunere nr. X./28.X.2008 s-au emis a urmare a deciziei nr. X/2008.

Prin decizia nr. X/2009 s-a soluționat contestația împotriva deciziei de impunere nr. X./28.XI.2008 și R.I.F. nr. X./28.XI.2009, în sensul că s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru suma de X lei TVA și X lei majorări aferente, ca nemotivată pentru suma de X lei majorări și X lei reprezentând penalizări de întârziere.

Prin decizia nr. X/2009 s-a suspendat soluționarea contestației pentru X lei compusă din X lei TVA și 406.041 lei majorări de întârziere.

Dosarul nr. .X./2/2009 a fost conexasat la dosarul nr. .X./2/2009.

Prin conexarea celor două dosare, instanța de fond trebuia să se pronunțe asupra legalității și temeiniciei Deciziei nr. .X./27.X.2008 pronunțată în soluționarea contestației împotriva deciziei de impunere nr. X/30.05.2008, a raportului de inspecție fiscală nr. .X./30.05.2008, decizie prin care *s-a respins contestația pentru suma de .X. lei, impozit pe profit și majorări.*

Din analiza considerentelor sentinței nr. .X./2011 se constată că decizia nr. X/2008 a fost contestată în totalitate, or, instanța de fond nu a observat că s-a contestat întreg debitul, inclusiv suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit și majorări.

Având în vedere că instanța nu s-a pronunțat asupra acestei sume, se constată că acest motiv de recurs este întemeiat, situație în care se va casa sentința primei instanțe, cu trimitere pentru rejudecare.

De asemenea, hotărârea instanței de fond nu cuprinde motivele de fapt și de drept care au condus la adoptarea soluției, astfel că motivul de recurs privind nemotivarea hotărârii este întemeiat.

Hotărârea judecătorească este actul final al judecății, actul de dispoziție al instanței cu privire la litigiul dintre părți.

Potrivit prevederilor art.261 alin.1 pct.5 Cod procedură civilă, hotărârea trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței.

Motivarea este de esența hotărârilor, constituie o garanție pentru părți că cererea a fost analizată și de asemenea oferă posibilitatea exercitării controlului judiciar, iar motivarea trebuie să fie în deplină concordanță cu soluția pronunțată.

În lipsa motivării nu se poate exercita controlul judiciar de către instanța investită cu soluționarea căii de atac.

Judecătorul trebuie să verifice legalitatea actelor administrative supuse cenzurii instanței de contencios administrativ, în raport de susținerile părților.

Alături de argumentele decurgând din art.261 alin.1 pct.5 Cod procedură civilă, Înalta Curte mai are în vedere și practica Curții Europene a Drepturilor Omului, în sensul că potrivit art.6

din Convenție, procesul echitabil înseamnă și explicarea motivelor care au condus la adoptarea deciziei jurisdicționale.

Prin nemotivarea soluției, prima instanță nu a cercetat fondul cauzei, nu a verificat existența motivelor de nelegalitate, invocate de reclamantă, în raport de prevederile legale naționale și comunitare, care au aplicabilitate directă.

În aceste condiții fondul pricinii nu a fost cercetat, motiv astfel că în baza art.312 Cod procedură civilă, recursul se va admite, se va casa sentința primei instanțe, cu trimitere pentru rejudecare, situație în care devine inutilă cercetarea celorlalte motive de recurs .

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII**

DECIDE:

Admite recursurile declarate de S.C. „X.” S.A. .X. împotriva Sentinței civile nr. .X. din 09 februarie 2011 a Curții de Apel .X. –

Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal și a Sentinței civile nr. .X. din 05 septembrie 2011 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, precum și recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, respectiv de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței civile nr. .X. din 09 februarie 2011 a Curții de Apel .X. –Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Casează sentința atacată și trimite cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 12 februarie 2013.

X