

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

DECIZIA nr.31

Dosar nr.X

Ședința publică de la 14 ianuarie 2015

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

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta S.C. .X. S.A. împotriva Sentinței civile nr..X. din 5 iulie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

La apelul nominal, se prezintă recurenta-reclamantă S.C. .X. S.A., reprezentată de avocat .X., lipsind intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul asistent arătând că recurenta-reclamantă S.C. .X. S.A. s-a conformat dispozițiilor instanței, în sensul că a depus la dosar precizări cu privire la situația obligațiilor fiscale prezentate în contestația prealabilă adresată Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la care s-a răspuns prin Decizia nr.77/26.02.2010, raportat la dispozițiile existente la data pronunțării primei instanțe, precum și cu referire la obligațiile fiscale expuse în cererea de recurs, astfel cum i-a fost pus în vedere prin Încheierea pronunțată la 9 aprilie 2014.

Nemaifiind cereri prelabile de formulat, Înalta Curte constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul părții prezente în susținerea motivelor de recurs.

Având cuvântul, reprezentantul recurente-reclamante S.C. .X. S.A., avocat .X., solicită admiterea recursului, casarea sentinței recurate și trimiterea prezentei cauze spre rejudecare la aceeași instanță.

În dezvoltarea motivelor de recurs, se referă cu precădere la modalitatea în care organele fiscale au reținut impozitul pe profit prin Decizia nr.77/26.02.2010 a Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Apreciază că, instanța de fond, în mod greșit a reținut că organul fiscal a calculat corect obligațiile fiscale raportat la suma de .X. lei, susținând că această sumă se referă la contravaloarea ratelor achitate în perioada aprilie 2005-decembrie 2006, și nu la prețul integral al acestuia.

Mai mult decât atât, din concluziile Raportului de expertiză contabilă efectuat în cauză, rezultă că sumele de bani reprezentând obligații fiscale, conform Deciziei nr.77/2010 au altă bază decât cea reținută de către instanța de fond, precum și faptul că din cuprinsul Deciziei nr.77/2010 rezultă că societatea recurentă a emis facturi fiscale pentru suma de .X. lei, din care a încasat suma de .X. lei.

În continuare recurenta a susținut că în cauză sunt incidente dispozițiile art. 19 alin. (3) din Codul fiscal, apreciind că acest articol de lege se aplică și în cazul construcțiilor, în condițiile în care a fost încheiat Contractul de vânzare-cumpărare nr.125/2005 prin care părțile au stabilit ca modalitate de plată rate lunare, pe o perioadă de cinci ani.

Totodată, arată că așa cum organul de inspecție fiscală a menționat în Decizia nr.77/2010, faptul că TVA-ul aferent vânzării imobilului a fost analizat la punctul „C” din Decizie, în aceleași condiții critice recurente privind modul de stabilire a obligațiilor fiscale aferente Contractului de vânzare-cumpărare nr.X/2005, au privit inclusiv aspecte ce țin de colectarea TVA, fiind relatate pe larg atât în contestația pe cale administrativă, cât și în contestația formulată în fața primei instanțe.

În concluzie, solicită admiterea recursului pentru motivele expuse pe larg în cuprinsul cererii de recurs, din perspectiva dispozițiilor art. 304 pct. 7 și 304 pct. 9 Cod procedură civilă.

În temeiul art. 150 și art. 256 Cod procedură civilă, instanța declară dezbaterile publice închise și reține cauza în pronunțare.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Obiectul acțiunii

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal, la data de 12 august 2010 și înregistrată sub nr. .X./2010, reclamanta S.C. .X. S.A., în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a solicitat instanței să dispună anularea următoarele acte emise de pârâtă – Decizia nr. 77/26 februarie 2010, Raportul de Inspecție Fiscală nr. .X./24 iulie 2009 și a Deciziilor de Impunere emise în baza acestui Raport pentru suma de .X. lei.

În motivarea acțiunii, reclamanta arată , în esență, că sumele stabilite în sarcina sa prin actele fiscale contestate nu sunt datorate, organele fiscale aplicând eronat dispozițiile legale din Codul fiscal, respectiv art. 7 pct. 2 lit. b; art. 55 alin. 1; art. 21 alin. 4 lit. f; art. 128 alin. 1; art. 137; art. 141 alin. 2 lit. f; art. 150 alin. 3; art. 160 alin. 3; art. 147 alin. 3; art. 7 pct. 12; art. 19 alin. 3, unele reglementări din Legea Contabilității nr. 82/1991 republicată, art. 41 și 42; art. 18 din Legea nr. 19/2000, art. 1 alin. 3 din Legea nr. 1553/2009 și art. 13 din Contractul nr. 125/26 aprilie 2005 și nu a ținut cont de actele doveditoare aflate în contabilitatea societății.

Hotărârea instanței de fond

Prin sentința civilă nr. .X./5 iulie 2013 a Curții de Apel .X., a fost respinsă, ca nefondată, acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.A. în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de

Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

În motivarea sentinței, instanța de fond, a reținut că prin Decizia nr. 18/30 iulie 2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală au fost stabilite în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .X. lei, iar prin Decizia nr. 77/26.02.2010, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a respins contestația reclamantei pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, impozit pe dividende, impozit pe veniturile din salarii, CAS, contribuție de asigurări pentru șomaj, CASS, contribuție socială pentru accidente și boli profesionale, contribuție pentru concediile medicale, contribuție fondul de garantare salarii, precum și accesoriile aferente; a respins ca nemotivată contestația pentru suma de .X. lei, reprezentând TVA și majorări de întârziere, a admis contestația pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, impozit pe dividende și accesorii, suspendând totodată soluționarea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA, impozit pe dividende și accesoriile aferente, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală.

Prima instanță și-a însușit integral considerentele expuse de pârâtă în Decizia contestată astfel:

Pentru impozitul pe profit aferent veniturilor obținute din contractul de vânzare cumpărare nr. X/26.04.2005, instanța de fond a reținut că, veniturile suplimentare calculate de organele fiscale, pentru terenul din str. X, reprezintă contravaloarea ratelor plătite reclamantei de către cumpărătorul terenului, în cuantum de .X. lei și nu prețul integral al acestuia.

S-a constatat că desființarea deciziei de impunere cu privire la impozitul pe profit datorat pentru construcțiile de la aceeași adresă, nu se întemeiază pe argumentele invocate de reclamantă în cuprinsul acțiunii, ci pe imposibilitatea organelor de control de a stabili valoarea neamortizată a clădirii pe baza documentelor

contabile ale societății, fiind necesară și analizarea cheltuielilor cu activele cedate ce intervin la data vânzării clădirilor.

În privința impozitului pe venituri salariale și a celorlalte contribuții, instanța de fond a constatat că reclamanta nu critică în mod direct și explicit aspectele reținute de organul de soluționare a contestației, neaducând nici un argument în combaterea acestora, ci, în cuprinsul cererii de chemare în judecată, susține, în mod contradictoriu, pe de o parte, că suma achitată către .X. reprezintă datoriile ale societății față de alte două societăți comerciale, iar, pe de altă parte, că suma respectivă trebuie să fie recuperată.

Opinia expertului contabil, conform căreia suma de .X. lei ar reprezenta un împrumut fără dobândă acordat salariatului .X. nu a fost reținută de instanță, în condițiile în care reclamanta nu a susținut acest punct de vedere în cuprinsul contestației administrative, ci a arătat că plata sumei menționate reprezintă decontări ale CAS făcute în cadrul unui contract de asociere în participațiune cu SC .X. SRL și SC .X. SRL.

În privința TVA aferentă contractelor de închiriere pentru spațiile deținute în proprietate, instanța de fond a reținut că stabilirea obligației reclamantei de a plăti TVA suplimentar și accesorii pentru respectivele contracte de închiriere nu a făcut obiectul contestației administrative. Argumentele prin care se combate stabilirea acestei obligații de plată au fost invocate direct în acțiunea judiciară în contencios fiscal, fără a fi fost invocate prin contestația administrativă. Aceste motive nu au fost apreciate ca relevante, în condițiile în care art. 213 alin. 1 din OG nr. 92/2003 prevede că în soluționarea contestației, organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal și că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, iar conform art. 218 alin. 2 din același act normativ, obiectul acțiunii în contencios administrativ este decizia emisă în soluționarea contestației administrative. Cu alte cuvinte, motivele invocate direct în fața instanței de contencios fiscal nu pot avea ca efect anularea deciziei de soluționare a contestației, atâta timp cât pentru emiterea acesteia legea impune să fie

examinează numai motivele invocate de titularul contestației administrative.

În privința sumei de .X. lei pentru care a fost suspendată soluționarea contestației, s-a mai reținut că motivele expuse de reclamantă nu combat argumentele ce au stat la baza măsurii suspendării soluționării contestației, ci privesc fondul raportului juridic fiscal. S-a apreciat că Ordonanța nr. .X./20.09.2011 a Parchetului Judecătorei sectorului X .X. nu constituie un motiv de anulare a măsurii suspendării luate prin decizia contestată, în condițiile în care această ordonanță a fost emisă ulterior deciziei contestate, iar legalitatea acesteia trebuie apreciată în raport de situația juridică existentă la data emiterii sale (tempus regit actum).

Recursul exercitat în cauză

Împotriva sentinței civile nr. .X./5 iunie 2013 a Curții de Apel .X., a formulat recurs, reclamanta S.C. .X. S.A., întemeiat în drept pe dispozițiile art. 304 pct. 5, 7,8,9 Cod procedură civilă, în sensul că hotărârea pronunțată nu este motivată, nu cuprinde motivele pe care se sprijină și cuprinde motive contradictorii, străine de natura pricinii, instanța a interpretat greșit actul dedus judecății, hotărârea pronunțată fiind lipsită de temei legal, fiind dată cu încălcarea și aplicarea greșită a legii.

În mod greșit a reținut instanța de fond, cu referire la contractul de vânzare – cumpărare cu plata în rate nr. X/26 aprilie 2005, că organele fiscale în mod corect au calculat obligațiile fiscale, susținând că suma de .X. lei se referă la contravaloarea ratelor achitate în perioada aprilie 2005 – decembrie 2006 și nu la prețul integral cu toate că organul fiscal la pg. 23 din Decizia contestată a precizat că societatea avea obligația să evidențieze în contabilitate încă din aprilie 2005, suma totală de .X. lei reprezentând contravaloarea terenului aferent imobilului din Strada X .

Din cuprinsul Deciziei nr. 77, rezultă că societatea a emis facturi fiscale pentru suma de .X. lei din care s-a încasat suma de .X. lei, restul facturilor fiind refuzate la plata de către

cumpărător S.C. .X., fapt ce a declanșat litigiul având ca obiect rezoluțiunea contractului de vânzare – cumpărare cu plata în rate.

Instanța de fond a ignorat Raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză, motivarea instanței, în sensul că suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit și accesorii își are originea în sumele plătite de S.C. .X. S.R.L., este eronată, instanța dând o greșită interpretare a legalității obligațiilor fiscale reținute în sarcina reclamantei, schimbând totodată natura juridică a acestor obligații.

S.C. .X. S.A. a evidențiat în contabilitate facturile emise conform ratelor scadente, în funcție de plățile efectuate, și a înregistrat în contabilitate facturile fiscale aferente ratelor scadente și plătite.

Însăși pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală confirmă că pentru terenul cumpărat se aplică dispozițiile art. 19 alin. 3 privind înregistrarea în contabilitate a facturilor aferente fiecărei rate și numai după emiterea facturilor se calculează impozitul pe profit și pe cale de consecință aceste dispoziții legale se aplică și în cazul construcțiilor.

Astfel, facturile care consemnează vânzări/cumpărări de bunuri și servicii sunt singurele documente fiscale care stau la baza întocmirii declarațiilor lunare privind TVA de plată sau de recuperat de la bugetul de stat și, implicit documente justificative pentru înregistrarea și cuantificarea veniturilor în contabilitate.

Este lipsită de logică juridică obligativitatea reclamantei să plătească impozite pe profit pentru sume de bani neîncasate, vânzătorul încărcându-se cu întreaga sumă a contractului, iar cumpărătorul ar avea dreptul să scadă cheltuielile cu întreaga sumă din contract, deși nu a achitat decât prima rată.

În ceea ce privește suma de .X. lei, instanța arată că nu au fost formulate critici pentru suma menționată, dar nu a analizat concluziile expertului și nici temeiurile susținerilor expuse de organele fiscale la pag. 8 din Decizia contestată.

Instanța de fond nu s-a pronunțat pe criticile vizând obligațiile fiscale pentru suma de .X. lei, reținând greșit că această

sumă a fost criticată direct în fața instanței, în condițiile în care prin contestația formulată au fost aduse critici privind modul de stabilire a obligațiilor fiscale aferente Contractului de vânzare – cumpărare cu plata în rate, inclusiv pe aspectele ce țin de colectarea TVA –ului.

În privința sumelor considerate de către organele fiscale ca reprezentând cheltuieli nedeductibile (respectiv suma de .X. lei reprezentând plăți către S.C. .X. și S.C. .X., suma de .X. lei reprezentând valoarea neamortizată a celor X imobile, suma de .X. lei reprezentând costuri zilieri) instanța de fond nu s-a pronunțat .

În condițiile în care instanța de fond nu a stabilit pe deplin situația de fapt, dând o interpretare proprie și în afara obiectului dedus judecării și nu s-a pronunțat pe criticile expuse, se impune admiterea recursului, modificarea sentinței și trimiterea cauzei pentru rejudecare.

Intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a formulat întâmpinare prin care a solicitat în esență, respingerea recursului ca nefondat, reluând argumentele expuse prin întâmpinarea depusă și în fața primei instanțe.

Hotărârea instanței de recurs

Analizând sentința recurată, în raport de criticile formulate și dispozițiile legale incidente, se constată că recursul este fondat.

Primul motiv de recurs întemeiat formal pe dispozițiile art. 304 pct. 5 Cod procedură civilă, vizează încălcarea formelor de procedură prevăzute sub sancțiunea nulității de art. 105 alin. 2 Cod procedură civilă, nu este incident în cauză, în condițiile în care instanța de fond a respectat normele de procedură.

De altfel criticile invocate de recurent din perspectiva dispozițiilor art. 304 pct. 5 Cod procedură civilă, vizează nemotivarea hotărârii, motiv de recurs ce se încadrează pe dispozițiile art. 304 pct. 7 Cod procedură civilă.

Astfel, dispozițiile art. 304 pct. 7 Cod procedură civilă, invocate de recurent, vizează atât nemotivarea hotărârii

judecătorești cât și motivarea contradictorie ori străină de natura pricinii.

Potrivit dispozițiilor art. 261 alin. 1 pct. 5 Cod procedură civilă, hotărârile judecătorești trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței, precum și cele pentru care au fost înlăturate argumentele și criticile formulate de părți.

Obligația instanței de a arăta explicit în considerentele hotărârii pronunțate, care sunt argumentele în susținerea soluției date este esențială, fiind de natură a înlătura arbitrarul, făcând posibilă exercitarea totodată a controlului judecătoresc.

Contestația formulată de S.C. .X. S.A. a avut ca obiect anularea Deciziei nr. 77/2010 a Raportului de Inspecție Fiscală nr. .X./2009 și a Deciziilor de impunere emise în baza acestui raport.

Instanța de fond și-a „însușit integral considerentele deciziei atacate” fără a stabili însă pe deplin situația de fapt în scopul aplicării corecte a legii, în cauză fiind incidente dispozițiile art. 313 Cod procedură civilă.

Este de remarcat că o parte din obligațiile fiscale contestate derivă din contractul de vânzare cu plata în rate nr.X/26 ianuarie 2005, având ca obiect imobilul situat în .X., str. X, Sector 5, format din teren în suprafață de .X. mp. și clădirile aferente în suprafața și configurația din schițele anexate contractului.

Prețul contractului a fost stabilit la art. 2 alin. 1, respectiv suma globală de .X. Euro plus TVA, plătită în rate pe o perioadă de 5 ani, astfel: X Euro plus TVA la data semnării contractului; .X. Euro plus TVA plătit la 5 zile de la data primirii facturii până la achitarea integrată a prețului, cumpărătorul având posibilitatea conform art. 2(3) din contract, să achite într-o singură rată restul de preț, sau de a achita la termenele scadente sume mai mari, vânzătorul având obligația de a accepta asemenea plată.

Ulterior, părților contractante au încheiat un act adițional la contractul de vânzare – cumpărare nr. X/26 aprilie 2005 prin care la punctul 9, au adus modificări cu privire la scadența ratelor,

arătând că plata fiecărei rate lunare se va face în contul vânzătorului la data de 15 ale fiecărei luni.

La aceeași dată, respectiv la data de 26 aprilie 2005 a fost întocmită o notă de „constatare” prin care părțile au delimitat valoarea imobilului, în sensul că valoarea clădirii este de .X. Euro plus TVA și valoarea terenului este de .X. Euro plus TVA.

Este evident că reclamanta datorează impozit pe profit/aferent veniturilor obținute din contractul de vânzare – cumpărare nr. X/2005 încheiat cu S.C. .X. SRL, dar în cauză nu s-a stabilit ce sumă a încasat recurenta pentru a se stabili cuantumul impozitului, ținând cont de faptul că suntem în prezența unui contract cu plata în rate, părțile stipulând plata eşalonată a prețului în mai multe rate, o atare vânzare fiind guvernată de regulile generale ale contractului de vânzare – cumpărare definit de art. 1294 Cod civil, fiind un contract sinalagmatic, cumulativ, consensual și translativ de proprietate.

Transmiterea dreptului de proprietate asupra lucrului vândut, este de esența vânzării, dar obligațiile fiscale trebuie stabilite în raport de veniturile obținute.

Organele fiscale au stabilit că S.C. .X. S.A. în calitate de vânzător avea obligația să emită o factură pentru suma reprezentând contravaloarea clădirilor, respective pentru suma de .X. Euro, stabilită prin nota de „Constatare” din data de 26 aprilie 2005 și să înregistreze ca venituri impozabile pe trimestrul II – 2005, iar pentru teren pe măsură ce ratele devin scadente, respectiv lunar, până la data de 15 a fiecărei luni.

Cu privire la veniturile din vânzarea clădirilor a fost admisă contestația, rămânând în discuție veniturile suplimentare în cuantum de .X. lei reprezentând contravaloarea ratelor pe perioada aprilie 2005 – decembrie 2006 pentru terenul vândut.

Instanța de fond a respins contestația vizând obligațiile suplimentare calculate pentru terenul vândut fără a arăta care au fost considerentele avute în vedere în raport de criticile formulate de petent.

Instanța reține eronat că organele fiscale au calculat veniturile suplimentare pentru teren în raport de contravaloarea ratelor plătite, organul fiscal stabilind obligațiile în raport de data scadenței ratelor, respectiv lunar, până la data de 15 a fiecărei luni.

De asemenea, instanța de fond nu a analizat argumentele expuse de reclamantă cu privire la impozitul pentru veniturile salariale, respingând acest capăt de cerere pe considerentul că reclamanta nu a criticat în mod direct și explicit aspectele reținute de organele fiscale, deși la punctul 4.2. din acțiune, au fost arătate considerentele pentru care s-a apreciat că decizia emisă de organele fiscale este nelegală, ceea ce echivalează cu necercetarea fondului.

Cu privire la TVA aferentă contractelor de închiriere pentru spațiile deținute în proprietate, prin Decizia nr. 77/2010, Agenția Națională de Administrare Fiscală a respins contestația ca nemotivată, iar instanța de fond nu a analizat în raport de conținutul contestației aflate la fila 132 – 144 dosar fond, dacă soluția pronunțată este legală.

De altfel, instanța de fond nu numai că a omis să răspundă la argumentele părților dar nu a stabilit împrejurările de fapt reținând eronat că obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite în raport de ratele plătite reclamantei de către cumpărătorul terenului în condițiile în care prin decizia contestată s-a reținut că obligațiile fiscale suplimentare sunt stabilite în raport de scadența ratelor fără a se vorbi de încasarea contravalorii ratelor.

Deși au fost invocate mai multe motive de recurs, se constată că față de admiterea primului motiv de recurs întemeiat pe dispozițiile art. 304 pct. 7 raportat la art. 313 Cod procedură civilă nu se impune a fi analizate celelalte motive de recurs, urmând ca argumentele părților să fie avute în vedere la rejudecarea pe fond a cauzei.

Față de considerentele expuse, Înalta Curte în temeiul dispozițiilor art. 313 Cod procedură civilă, raportat la 20 din Legea nr. 554/2004 va admite recursul, va casa sentința atacată și va trimite cauza spre rejudecare la aceeași instanță.

ÎN NUMELE LEGII
D E C I D E :

Admite recursul declarat de reclamanta S.C. .X. S.A. împotriva Sentinței civile nr..X. din 05 iulie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Casează sentința atacată și trimite cauza spre rejudecare la aceeași instanță.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 14 ianuarie 2015.

XXXXXX