

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
- SECȚIILE UNITE -

DECIZIA Nr. V
din 15 ianuarie 2007

Publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 732 din 30/10/2007

Dosar nr. 21/2006

Sub președinția domnului profesor univ. dr. Nicolae Popa, președintele Înaltei Curți de Casație și Justiție,

Înalta Curte de Casație și Justiție, constituită în Secții Unite în conformitate cu dispozițiile art. 25 lit. a) din Legea nr. 304/2004 privind organizarea judiciară, republicată, s-a întrunit pentru a examina recursul în interesul legii, declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicată și ale art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind aprobarea Codului fiscal, referitor la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității.

Secțiile Unite au fost constituite cu respectarea dispozițiilor art. 34 din Legea nr. 304/2004, republicată, fiind prezenți 87 de judecători din totalul de 117 în funcție.

Procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a fost reprezentat de procurorul Antoaneta Florea.

Reprezentanta procurorului general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a susținut recursul în interesul legii, punând concluzii pentru admiterea acestuia în sensul de a se stabili că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității.

SECȚIILE UNITE, deliberând asupra recursului în interesul legii, constată următoarele:

În aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) și ale art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, instanțele judecătorești nu au un punct de vedere unitar.

Astfel, unele instanțe s-au pronunțat în sensul că, oricâtă diligență ar manifesta, reclamantii, beneficiari ai bunurilor sau serviciilor livrate ori prestate, nu au posibilitate legală să verifice dacă societățile comerciale care le-au prezentat documentele justificative au obținut formularele tipizate pe căi legale sau dacă sunt corecte numerele de înregistrare la oficiul registrului comerțului indicate de furnizori sau prestatori și nici să verifice dacă documentele pe care le-au primit de la aceștia au toate rubricile completate în mod corespunzător.

În motivarea acestui punct de vedere s-a apreciat că operatorii economici beneficiari de bunuri și servicii nu pot fi făcuți răspunzători pentru o faptă culpabilă săvârșită de altă persoană juridică pentru că s-ar încălca principiul bunei credințe în relațiile comerciale. S-a relevat că, în astfel de situații, eroarea în care se află operatorii economici beneficiari are un caracter obiectiv, neputând fi imputată lor neobservarea formei facturilor sau a altor documente emise de furnizorii de bunuri sau prestatorii de servicii și nici situația juridică a acestora din momentul întocmirii documentelor justificative.

Alte instanțe, dimpotrivă, s-au pronunțat în sensul că este interzisă emiterea și utilizarea unor facturi care nu îndeplinesc cerințele unor documente justificative, în accepțiunea prevederilor art. 6 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 6 din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997, considerând că nu se poate deduce taxa pe valoarea adăugată și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.

Aceste din urmă instanțe au interpretat și aplicat corect dispozițiile legii.

Prin art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrată în vigoare la data de 1 ianuarie 2004, se prevede că "Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile", precum și că "La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare".

În cuprinsul normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004, făcându-se referire la dispozițiile art. 19 din cod se precizează că "Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal".

În raport cu aceste reglementări legale, profitul impozabil constă, deci, în diferența dintre veniturile realizate din orice sursă și suma cheltuielilor deductibile.

Or, în accepțiunea prevederilor art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, "sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare".

În această privință, însă, este de observat că prin art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal se subliniază că "nu sunt deductibile", între altele, "cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor".

Tot astfel, reglementându-se regimul deducerilor în cuprinsul art. 145 din Codul fiscal, la alin. (8) din acest articol se prevede că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de justificarea dreptului respectiv, în funcție de felul operațiunii, cu unul dintre documentele specificate, diferențiat, la lit. a) și b) din acel alineat.

De asemenea, prin art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se prevede, la alin. (1), că "Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ", iar la alin. (2) că "Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz".

În același spirit, prin art. 24 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare de la 1 iunie 2002, s-a precizat că "Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei", menționându-se în continuare a celuiiași alineat, prin reglementările de la lit. a)-e), documentele necesare pentru fiecare caz de deducere prezentat.

Mai mult, în cuprinsul art. 29 din aceeași lege s-au instituit obligații pentru "persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite de drept de deducere", specificându-se, la lit. a) și b) de la punctul B, modul cum ele trebuie să consemneze "livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu" anumite date, precum și că "persoanele plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora", cu sancțiunea pierderii "dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente", dacă nu au fost respectate cerințele de înregistrare în contabilitate "în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv".

Ca urmare, potrivit acestor reglementări lipsite de echivoc, taxa pe valoarea adăugată nu se poate deduce și nici nu poate fi diminuată baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit dacă documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

O atare concluzie este impusă și de prevederile art. 89 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, potrivit căroră "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 începând, potrivit alin. (2), "să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel".

Din moment ce, potrivit acestor dispoziții, organele fiscale pot efectua controale pe o perioadă de 5 ani anteriori, adică și pentru raporturi juridice de drept fiscal născute înainte de intrarea în vigoare, la 1 ianuarie 2004, a Codului fiscal, este evident că stabilirea diferențelor de impozit sau a altor obligații fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuată în baza reglementărilor existente în momentul nașterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care sunt în vigoare dispozițiile Codului fiscal.

Sub acest aspect este de observat că dispozițiile Codului fiscal, intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectuează de către organele fiscale, în vederea examinării legalității deducerilor de taxă pe valoarea adăugată neputând fi astfel analizate, în conformitate cu principiul *tempus regit actum*, decât potrivit normelor legale aplicabile în momentul nașterii fiecărui raport juridic.

Or, în toate actele normative, anterioare sau ulterioare adoptării Codului fiscal, în cazurile de efectuare de operațiuni de deducere a TVA este prevăzută obligativitatea prezentării de documente justificative întocmite "legal" sau "conform legii", fără a se determina, însă, tipul de document necesar.

Dacă prevederile Legii contabilității nr. 82/1991 și cele ale regulamentului de aplicare a acesteia nu conțineau criteriile de stabilire a mențiunilor sau informațiilor ce trebuie să le conțină documentele justificative, iar prin Legea nr. 345/2002, aplicabilă în perioada 1 iunie 2002-31 decembrie 2003, s-a înscris pentru prima dată obligativitatea prezentării de documente justificative, cu specificarea mențiunilor sau informațiilor pe care să le cuprindă, prin Legea nr. 571/2003 s-au reglementat, cu caracter unitar, atât obligativitatea prezentării documentelor justificative, cât și mențiunile sau informațiile care să rezulte din acestea.

În acest sens, prin art. 145 din Codul fiscal s-a prevăzut, la alin. (8), că "Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii", precizându-se în cadrul reglementărilor date, la lit. a) și b), documentele ce trebuie prezentate pentru dovedirea fiecărei situații specifice.

Așa fiind, în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin. (4) lit. f) și în art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și în art. 6 alin. (2) din Legea

contabilității nr. 82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe.

În consecință, în temeiul dispozițiilor art. 25 lit. a) din Legea nr. 304/2004 privind organizarea judiciară, republicată, precum și ale art. 329 alin. 2 și 3 din Codul de procedură civilă, urmează a se admite recursul în interesul legii și a se stabili, în aplicarea dispozițiilor legale la care s-a făcut referire, că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la calcularea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.

PENTRU ACESTE MOTIVE În numele legii D E C I D:

Admit recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.

În aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) și ale art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, stabilesc:

Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.

Obligatorie, potrivit art. 329 alin. 3 din Codul de procedură civilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi, 15 ianuarie 2007.

DECIZIA Nr. V din 15 ianuarie 2007

Scris de Administrator
Joi, 05 Aprilie 2012 16:30 -

PREȘEDINTELE ÎNALTEI CURȚI DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE,
prof. univ. dr. NICOLAE POPA

Prim-magistrat-asistent,

Victoria Maftei