

R O M Â N I A

**CURTEA DE APEL
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL**

Dosar nr...../2022

ÎNCHEIERE

Ședința publică din data de 08 ianuarie 2024

Complet pentru cauze contencios administrativ și fiscal

PREȘEDINTE

Judecător

Judecător

Grefier

Pe rol judecarea recursului contencios administrativ și fiscal formulat de recurenta reclamantă societatea SRL, cu sediul în, înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr....., cod de identificare fiscală, cu *sediul procesual ales* la din București,, împotriva **sentinței civile nr..... din 31.03.2023** pronunțată de, în **dosar nr.....**, în contradictoriu cu intimații pârâți: **MF – D.G.S.C. -..... - și –**, ambii cu sediul în....., având ca obiect **anulare act administrativ - restituire sume încasate**.

La apelul nominal făcut în ședința publică a răspuns avocat A.D., pentru recurenta reclamantă, în baza împuternicirii avocațiale aflată la fila 50, lipsind intimații pârâți.

Procedura de citare este legal îndeplinită, potrivit dispozițiilor art.153 și urm. din CPC.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință care evidențiază părțile, obiectul litigiului și stadiul procesual.

La data de 05.12.2023 cauza a fost repusă pe rol pentru suplimentarea probatoriului cu un certificat extins emis de ORC de pe lângă Tribunalul privind societatea recurentă reclamantă și sesizarea ICCJ în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unei chestiuni de drept.

Curtea, din oficiu, pune în discuție suplimentarea probatoriului cu un certificat extins emis de Registrul Comerțului de pe lângă Tribunalul privind societatea recurentă reclamantă din care să rezulte obiectul de activitate al societății în perioada ianuarie 2021 - martie 2022.

Avocat A.D. arată că a pregătit o serie de documente, respectiv: un certificat constatator și unul extins, care arată obiectul de activitate al societății la momentul actual, schimbat pentru a evita concluziile ITM la un alt eventual control; a anexat certificatul constatator extins unde se vede înregistrat Actul constitutiv al B.O.T. SRL, modificat ulterior celor două controale efectuate de către ANAF și ITM, precum și certificatele de înregistrare – cel anterior modificării și cel ulterior modificării, înscrisuri pe care le depune la dosar.

Mai arată că în certificatul extins la pagina 16 se vede faptul că a fost înregistrat actul constitutiv modificat cu noul cod.

Depune la dosar și concluzii scrise.

Curtea încuviințează suplimentarea probatoriului astfel cum s-a dispus din oficiu, cu Certificatul extins emis de Registrul Comerțului de pe lângă Tribunalul și înscrisurile depuse în probațiune la acest termen de către recurenta reclamantă, ca fiind pertinente, concludente și utile cauzei, în raport de prevederile art.492 raportat la art.255 și 258 Cod pr.civilă.

Pune în discuție, din oficiu, sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile cu privire la chestiunile pentru care au fost citate părțile pentru acest termen.

Avocat A.D., pentru recurenta reclamantă, consideră că instanța în mod corect a sesizat incidența a două chestiuni de drept în prezentul litigiu, care ridică probleme de interpretare și risc de a genera practică neunitară.

Din dispozițiile art.519 a sesizat existența a 4 condiții conturate de doctrină și de jurisprudență pentru care se impune sesizarea ÎCCJ cu privire la pronunțarea unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

În ceea ce privește prima condiție – existența unei chestiuni de drept, consideră că instanța în mod corect a identificat două probleme de drept a căror interpretare poate genera efecte contradictorii. În cauză, practica neunitară s-a conturat deja la nivelul autorităților statului: ITM pe de o parte, după un control efectuat, după o inspecție a muncii, a concluzionat faptul că societatea aplică în mod corect regimul fiscal derogatoriu instituit prin OUG nr.114/2018 și anume, a acordat un salariu minim brut aplicabil de 3.000 lei și, pe de altă parte, a aplicat facilitățile fiscale prevăzute de art.60 pct.5 și cele aferente contribuției de asigurări de sănătate și a celor de asigurări sociale, iar pe de altă parte, ANAF a considerat că societatea nu îndeplinește în mod corespunzător prevederile legale pentru a beneficia de acest tratament.

Cele două concluzii sunt materializate printr-un proces verbal emis de ITM și prin decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală emise de către ANAF.

Astfel consideră că prima condiție de sesizare a ICCJ este îndeplinită.

Condiția pentru care se raportează pentru această procedură extraordinară vizează doar problema de drept; consideră că din punct de vedere legal există o susceptibilitate de a interpreta diferit norma legală.

Pe de o parte, consideră că prevederile legale pot fi interpretate în sensul că art.60 pct.5 lit.a – chestiunea care pune probleme în litigiu, poate fi interpretată atât că activitatea economică desfășurată subsumată Codului CAEN 2511, care are ca obiect „Fabricarea și confecționarea de structuri metalice”, atât timp cât nu este destinată unui anumit domeniu de activitate, poate fi eligibilă pentru a fi aplicat acest tratament.

Pe de altă parte, există interpretarea, pe care a aplicat-o ANAF în prezentul litigiu, conform căreia regimul fiscal trebuie raportat la destinația acestor structuri metalice. De aici se generează două interpretări diferite.

Cu privire la aplicabilitatea art.13 alin.6 din Codul de procedură fiscală – ce pune problema interpretării principiului *in dubio contra fiscum*, consideră că și în acest caz această chestiune reprezintă o veritabilă chestiune de drept.

Situația premisă de la care a pornit în acest caz este faptul că Normele prevăzute de art.60 pct. 5 – acele condiții pe care trebuie să le îndeplinească un contribuabil, sunt neclare și susceptibile de mai multe întrebări.

A arătat și prin raportare la jurisprudența ICCJ și a CEDO în Cauza Serkov vs. Ucraina, faptul că în momentul în care o normă este imprevizibilă, sau generează mai multe interpretări, acestea trebuie interpretate contra autorității fiscale, în favoarea contribuabilului.

Faptul că un contribuabil care desfășoară activitate economică subsumată Codului CAEN 5211, prevăzut expres de Codul fiscal ca fiind eligibil pentru a fi aplicat acest tratament fiscal derogatoriu, consideră că poate fi pus în discuție dacă activitatea acestei societăți este destinată sau nu construcției de nave.

Consideră recurenta reclamantă că, fie ANAF este obligat prin concluziile ITM să respecte regimul fiscal care a fost aplicat în mod corect de către societate, fie să nu respecte concluziile ITM-ului și atunci să existe două concluzii diferite.

2. A doua condiție pentru sesizarea ICCJ – cauza se află pe rolul unei instanțe care judecă în ultimă instanță – este îndeplinită și această condiție.

3. A treia condiție – ca aceste chestiuni de drept să fie esențiale, așa cum a arătat în cuprinsul concluziilor scrise, că ambele chestiuni de drept sunt esențiale în prezenta cauză.

În ceea ce privește prima chestiune de drept, dacă ICCJ va stabili că se aplică art.60 pct.5 lit.a din Codul fiscal în cazul activității societății, ar însemna că toate actele ANAF-ului au fost greșit emise și trebuie anulate.

În ceea ce privește a doua chestiune de drept a considerat că în cazul în care principiul *in dubio contra fiscum* obligă ANAF-ul să respecte concluzia ITM care reprezintă un tratament fiscal favorabil societății, care a aplicat de la început în mod corect tratamentul fiscal derogatoriu în domeniul construcțiilor, s-ar stabili același lucru – că actele administrative atacate în prezentul litigiu se impun a fi anulate.

4. Condiția 4 de admisibilitate, din cercetarea efectuată de recurenta reclamantă nu a regăsit vreo sesizare făcută pentru a se emite o hotărâre prealabilă și nici un RIL.

Pentru toate aceste motive solicită sesizarea ICCJ.

Consideră utile mici modificări în ceea ce privește formularea întrebărilor, le-a simplificat și clarificat pentru a fi sintetizată problema de drept.

În privința primei chestiuni de drept a pus accent pe destinația lucrărilor care sunt făcute de către societate și a considerat oportună excluderea obiectului contractului per se, a evidențiat motivul principal pentru care ANAF nu dorește aplicarea acestui tratament, serviciile acestea dacă sunt ulterior folosite de către beneficiar, cocontractant, în construirea de nave, înseamnă că societatea nu va beneficia de acest tratament.

Curtea constatând că recurenta reclamantă a eliminat sintagme din întrebările propuse de instanță, solicită părții prezente lecturarea formei întrebării propuse de această parte.

Reprezentantul convențional al recurente reclamate lecturează varianta propusă de această parte, astfel:

Prima întrebare - Societățile care au ca obiect de activitate „fabricarea și confecționarea de structuri metalice” - Cod CAEN 2511 aplică facilitățile fiscale prevăzute la art.60 pct.5, 138¹, 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr.227/2015 (Codul fiscal) și în condițiile acestea prestează servicii de fabricare și confecționare de structuri metalice, ce ulterior sunt folosite de către beneficiarul serviciilor la construcția de nave ?

A doua întrebare - În aplicarea dispozițiilor art.13 alin. (6) din Legea nr.207/2015 - Codul de procedura fiscală, constatările unui inspectorat de muncă teritorial, care obligă o societate la plata salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată pentru sectorul construcții, obligă organele fiscale la recunoașterea dreptului de a aplica facilitățile fiscale prevăzute la art.60 pct.5, 138¹, 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 ? (Codul fiscal).

Chestiunea de la întrebarea doi se bazează pe faptul că societatea consideră că ITM-ul a și dovedit aceste lucru, nu s-a raportat exclusiv la obiectul de activitate al societății, aceasta a analizat riguros raporturile de muncă de la nivelul societății, în sensul că a analizat și contractele individuale de muncă și contractul colectiv de muncă, modul în care societatea a plătit salariul care respectă pragul minim prevăzut de OUG nr.114/2018, a intervievat salariații.

Consideră că este mai clară și mai simplificată, aproape de realitate faptul că ITM-ul a făcut o analiză riguroasă și a ajuns la o concluzie care în prezent se bucură de efectele procesului verbal, de legalitate și veridicitate.

Curtea reține spre soluționare sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție pentru pronunțarea unei hotărâri prealabile cu privire la chestiunea de drept pusă în discuție la acest termen.

CURTEA,

Asupra sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru unor chestiuni de drept, reține următoarele:

I. Prezentarea aspectelor relevante ale litigiului

Recurenta-reclamantă SRL este persoană juridică română, înființată în anul 2014, cu sediul social în

Conform Actului constitutiv și Certificatului constatator emis de oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul, în perioada relevantă pentru cauză (01.01.2021-

31.03.2022) societatea a avut ca domeniu de activitate principal, conform clasificării activităților din economia națională, *fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice* (CAEN 2511). Activitățile sunt desfășurate în afara sediului social și a sediilor secundare.

În luna octombrie 2019 Inspectoratul Teritorial de Muncă a desfășurat un control la punctul de lucru/loc de muncă organizat din Șantierul (naval) al societății SRL, despre care recurenta-reclamantă afirmă că face parte, ca și recurenta însăși, din grupul M.N., și că are același cod CAEN și structură a activității, respectiv 2511 — *Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice*. Controlul a avut ca obiect, printre altele, verificarea plății salariilor.

Prin Procesul-verbal nr. 16286/14.10.2019 Inspectoratul Teritorial de Muncă a constatat faptul că S.L. SRL, care desfășura activitatea CAEN 2511 — *Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice*, nu a respectat prevederile legale privind acordarea salariului minim pe construcții, conform art. 66 din OUG nr. 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal - bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene. Urmare a celor constatate, s-a dispus sancționarea contravențională cu avertisment, și s-a dispus măsură cu caracter permanent respectarea prevederilor legale privind acordarea salariului minim pe construcții, conform art. 66 din OUG nr. 114/2018.

Urmare a acestor constatări, luând în considerare căSRL și SRL făceau parte din același grup de societăți și aveau același obiect de activitate, recurenta-reclamantă SRL a decis ca tratamentul aplicat SRL de către Inspectoratul Teritorial de Muncă prin proces-verbal, să fie aplicat și în ceea cadrul SRL, în sensul de a plăti salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată pentru sectorul construcții, dar și de a aplica facilitățile fiscale prevăzute de OUG nr. 114/2018, (scutirea impozitului pe veniturile din salarii și pe contribuția de asigurări sociale de sănătate, reducerea la contribuția de asigurări sociale, de la 25% la 21 ,25%).

În perioada 10.11.2021 - 07.12.2021, SRL a fost verificată de către Inspectoratul Teritorial de Muncă, la punctul de lucru/loc de muncă organizat din Șantierul (naval), Hala de producție F.U.C.M. care aparțineSRL.

În ceea ce privește plata salariilor, s-a constatat că SRL, care avea ca obiect principal de activitate CAEN 2511 — *Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice*, respectă prevederile referitoare la garantarea în plată a salariului minim brut pe țară, conform prevederilor art.164 din Legea nr.53/2003, stabilit pentru domeniul construcțiilor de structuri metalice la nivel de 3.000 lei/lună, în conformitate cu prevederile art.71 din OUG nr.114/2018. Ca atare, nici o sancțiune sau măsură nu au fost dispuse din această perspectivă.

În perioada 16.05.2022-15.06.2022SRL a făcut subiectul inspecției fiscale desfășurate de AJFP, inspecție care a avut ca obiect verificarea:

(i) Impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în perioada 01.01.2021 — 31.03.2022;

(ii) Contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați în perioada 01.01.2021 — 31.03.2022;

(iii) Contribuției de asigurări sociale, datorată de către persoanele fizice ce au calitatea de angajați sau pentru care exista obligația plății contribuției de asigurări sociale pentru perioada 01.01.2021 — 31.03.2022;

Contribuției asiguratorie pentru muncă în perioada 01.01.2021 — 31.03.2022;

Contribuției asiguratorie pentru muncă, datorată de persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor în perioada 01.01.2021 — 31.03.2022;

(vi) Contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați pentru perioada 01.01.2021 31.03.2022.

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală întocmit s-au constatat următoarele:

Obiectul principal de activitate și desfășurat în perioada verificată, conform codificării din Ordinul 337/2007 este Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice/ Cod 2511.

Principalul beneficiar al lucrărilor esteSRL. Conform contractului încheiat nr.21/15.01.2021 cuSRL și a facturilor emise către aceasta, SRL a efectuat lucrări de prestări servicii, respectiv: confecție și/sau asamblare și/sau montaj secții volum; predare tehnică, etanșă, suprafețe pe tancuri, compartimente, zone exterioare; confecție și/sau montaj elemente de saturări metalice pe secții, blocuri sau navă; confecție și/sau montaj tubulatură pe secții, blocuri sau la navă.

Pentru salariile acordate salariaților în perioada 01.01.2021-31.03.2022 SRL a aplicat facilitățile prevăzute de OUG nr.114/2018, respectiv a aplicat scutiri la impozitul pe venitul din salarii, contribuția de asigurări sociale de sănătate și a aplicat reducerea la contribuția de asigurări sociale, de la 25% la 21,25%.

Întrucât salariații SRL nu au prestat activități care sunt în legătură directă cu sectorul construcțiilor civile sau de geniu, așa cum sunt ele implementate prin acordul încheiat între Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții, care se regăsesc în OUG nr. 114/2018 și OUG nr. 43/2019, aceștia nu beneficiază de facilitățile fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138¹, art. 154, alin. (1), lit. r) și art. 220³ alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Activitatea desfășurată de societate are legătură cu navele construite în Șantierul Navalși nu cu sectorul construcțiilor civile sau de geniu. În acest facilitățile fiscale prevăzute la art. 60, pct. 5 din Codul fiscal nu se acordă, motivat de faptul că pentru a beneficia de facilitățile fiscale acordate de stat pentru domeniul construcțiilor, societățile prestatoare trebuie să desfășoare activitate în domeniile prevăzute de codurile CAEN enumerate în legislație, care au legătură directă cu sectorul construcțiilor civile sau de geniu, nefiind suficient ca activitatea desfășurată să fie realizată în baza codurilor CAEN precizate în legislația în vigoare.

..... SRL, deși are ca obiect de activitate Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice – cod CAEN 2511, în perioada supusă controlului a prestat activități legate de construcția navelor (montaj tubulatură navă, montaj echipamente navă, montaj elemente de saturări metalice e secții navă etc), care nu sunt în legătură directă cu sectorul construcțiilor, și nu îndeplinește condițiile cumulative prevăzute la art. 60 pct. 5 lit.a) Cod fiscal.

S-au reținut și dispozițiile art.1 alin.(2) din Anexa la O.P.C.N.S.P. nr. 239/24.07.2019 Metodologia privind mecanismul de calcul al cifrei de afaceri se aplică de către societățile care au înregistrat în actul constitutiv cel puțin unul din codurile menționate la art.60 pct.5 lit.a) din Codul fiscal și care desfășoară efectiv activitate de construcții, Normelor explicative-CAEN Revizuit 2.

Întrucât societatea nu îndeplinește cumulativ condițiile prevăzute la art.60 pct.5 din Codul fiscal, iar salariații săi nu beneficiază de facilitățile fiscale prevăzute la art.60, pct.5, art.138¹, art.154, alin.(1), lit.r) și art.220³ alin.(2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume scutiri la impozitul pe venitul din salarii și contribuția de asigurări sociale de sănătate și reducere la contribuția de asigurări sociale de la 25% la 21,25%.

Ca urmare, privind impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, organele de inspecție fiscală au reținut că a fost constatată diferența de 89.598 lei, pentru care societatea a acordat scutirea de 10%, fără să îndeplinească condițiile prevăzute la art.60 pct.5, lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, pentru salariații care au desfășurat activitatea de prestări servicii construcții pentru nave maritime.

Privind contribuția asiguratorie pentru muncă s-a constatat că societatea nu a calculat și nu a declarat contribuția în sumă de 27.083 lei, aceasta fiind considerată ca și "Contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art.60, pct.5, lit.a) din

Legea 227/2015 privind Codul fiscal” pentru care a aplicat cota de 2,25%, fără să îndeplinească condițiile prevăzute la art.60, pct.5, lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, pentru salariații care au desfășurat activitatea de prestări servicii construcții pentru nave maritime.

Referitor la contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art.60, pct.5 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, prin decizie s-a menționat că societatea a calculat și a declarat eronat contribuția asiguratorie pentru muncă datorată în sumă de 27.083 lei, pentru salariații care au desfășurat activitatea de prestări servicii construcții pentru nave maritime și pe care operatorul economic ar fi trebuit să o declare la sursa ”contribuția asiguratorie pentru muncă”, deoarece contribuabilul nu se încadrează în prevederile art.60, pct.5 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat și nu a declarat în totalitate contribuția individuală de asigurări sociale, diferența sumelor necalculate și nedecarate fiind calculate și declarate eronat la sursa ”Contribuția de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art.60 pct.5 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal” pentru care a acordat scutirea de 3,75% puncte procentuale, fără să îndeplinească condițiile pentru acordarea facilităților fiscale în domeniul construcțiilor, prevăzute la art.60, pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, s-a constatat că societatea nu a calculat și nu a declarat contribuția în sumă de 300.358 lei.

Privind contribuția de asigurări sociale, datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați, sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, prin decizie s-a procedat la recalcularea contribuției de asigurări sociale pe care societatea o datorează bugetului asigurărilor sociale de -21,25%, fiind astfel constatată, în perioada 01.01.2021– 31.03.2022 o diferență în sumă de 257.926 lei, pe care operatorul economic ar fi trebuit să o declare la sursă ”contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați”, deoarece contribuabilul nu se încadrează în prevederile art.60 pct.5 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, salariații desfășurând activitate de prestări servicii construcții pentru nave maritime.

Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, organele de inspecție fiscală au precizat că, în urma verificării efectuate la SRL au constatat că societatea a acordat scutirea în procent de 10% la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați pentru salariații care au desfășurat activitatea de prestări servicii construcții pentru nave maritime, în conformitate cu prevederile OUG nr.114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene și a OUG nr.43/2019 pentru modificarea și completarea unor acte normative care privesc stabilirea unor măsuri în domeniul investițiilor, fără să aibă dreptul la scutirea prevăzută în actele normative anterior menționate, fiind calculată astfel, o diferență în sumă de 119.824 lei, reprezentând contribuția individuală de asigurări sociale reținute de la salariați.

Prin Decizia de impunere nr.F-TL/ 21.06.2022 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TL / 21.06.2022, s-au stabilit în sarcina SRL, pentru perioada ianuarie 2021 – martie 2022, obligații fiscale suplimentare în sumă de 251.854 lei, cu titlu de:

- 89.598 lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- 300.358 lei CAS salariați,
- (- 257.926 lei) CAS salariați datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății CAS și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- 119.824 lei CASS salariați,
- 27.083 lei contribuție asiguratorie pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Împotriva Deciziei de impunere nr.F-TL/ 21.06.2022 B.O.T. SRL a formulat contestație, în conformitate cu dispozițiile 268 și urm. din Legea nr.207/2015.

În contestația formulată a arătat că societatea are ca obiect principal de activitate fabricarea și confectionarea de structuri metalice — Cod CAEN 2511, ce urmează a fi ulterior utilizate pentru construcția navelor sau a secțiunilor de nave, de către o altă societate, SRL, și că, în mod concret, construirea unei nave este compusă din cinci etape:

1. Debitare — tăierea tablei cu aparatură cu plasmă;
2. Pre-Fabricare — confecții metalice de dimensiuni mici;
3. Asamblare — confecții metalice care includ asamblarea elementelor din etapa de Pre-Fabricare;
4. Pre-Montaj — confecții metalice care includ cuplarea elementelor rezultate din etapa de Asamblare
5. Montaj — confecții metalice care includ cuplarea elementelor rezultate din etapa de Pre-Montaj

Întrucât societatea se ocupă exclusiv de etapele 2 și 3 etape menționate în cele de mai sus, aceasta nu este implicată în construirea secțiunilor de nave sau chiar a navelor propriu-zise, ci în lucrările premergătoare a acestora.

Printre alte motive de nelegalitate a deciziei de impunere a invocat și faptul că au fost nesocotite măsura și sancțiunea dispusă de Inspectoratul Teritorial de Muncă în sarcina societățiiSRL) (despre care afirmă că este *societate-soră* cu SRL în cadrul grupului de societăți, cu același obiect de activitate), competența exclusivă a inspectoratelor teritoriale de muncă cu privire la controlul drepturilor cuvenite salariaților, dar și a dispozițiilor OUG nr.114/2018, întrucât societatea nu construia nave sau secțiuni de nave, ci construia/monta piese metalice care ulterior erau folosite de o altă societate pentru a construi secțiuni de nave.

Organul de soluționare a contestației a respins ca nefondată contestația, reținând, între altele, că: inspectorul de muncă nu a analizat efectiv activitatea desfășurată deSRL și că un proces-verbal de control încheiat de către o altă instituție , la o altă societate decât cea verificată, nu este opozabil organelor de inspecție fiscală; SRL a confectionat piese pentru nave, care ulterior au fost utilizate pentru construcția navelor, activitatea nu are legătură directă cu sectorul construcțiilor.

Prin cererea înregistrată sub nr...../19.12.2022 pe rolul Tribunalului reclamanta SRL a solicitat, în contradictoriu cu pârâții M.F. – D.G.S.C., prin și- anularea Deciziei nr.....20.10.2022 privind soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-TL21.06.2022; anularea Deciziei de impunere nr. F-TL21.06.2022 și a raportului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar de plată în sarcina societății în cuantum de 251.854 lei; obligarea la restituirea sumelor achitate în baza Deciziei de eşalonare nr. 942/12.07.2022, prin care s-a dispus eşalonarea la plată a obligațiilor fiscale în cuantum de 251.854 lei, stabilite prin Decizia de impunere și RIF.

În motivarea cererii a invocat, printre altele, încălcarea principiilor certitudinii impunerii, încrederii legitime și așteptărilor legitime, în raport de constatările controlului efectuat de Inspectoratul Teritorial de Muncă..... atât la SRL dar și la SRL; faptul că SRL este îndreptățită să aplice facilitățile fiscale reglementate de OUG nr.114/2018, prin raportare la obiectul de activitate.

Prin sentința civilă nr..... din 31 martie 2023 Tribunalul a respins ca nefondată cererea.

A reținut instanța de fond că din coroborarea dispozițiilor cuprinse în art.60 alin.5 din Legea nr.227/2015, forma aplicabilă ulterior modificării intervenită prin art.66 din OUG nr.118/2018, rezultă că nu orice domeniu de producere a materialelor de construcții cu codurile CAEN enumerate intră în categoria vizată de facilități, ci doar cele care se circumscriu activităților de construcții definite la codurile CAEN 41.42.43 - secțiunea F – Construcții, interpretare justificată de împrejurarea că, dacă activitățile de construcții beneficiare ale facilităților sunt cele strict prevăzute la codurile CAEN 41.42.43 - secțiunea F – Construcții, materialele de construcții cu codurile CAEN enumerate nu pot fi decât cele care se utilizează în activitățile de construcții strict și limitativ prevăzute de text și nu la orice activitate de construcții, chiar dacă activitatea de producție a materialelor respective are un cod CAEN dintre cele cuprinse în art.60 alin.5 pct.ii din Legea nr.227/2015.

În speță, chiar dacă societatea reclamantă desfășoară activități cu codul CAEN 2511 - Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice, dacă aceste componente nu sunt utilizate în activitățile de construcții strict prevăzute la codurile CAEN 41.42.43 - secțiunea F – Construcții, nu poate beneficia de facilitățile fiscale pe care le-a accesat anterior controlului fiscal, argument în sensul acestei interpretări stand chiar faptul că activitatea de construcție a navelor nu este beneficiar al facilităților, având un alt cod CAEN.

În ceea ce privește controlul efectuat de către ITM la SRL, în urma căruia s-a dispus obligarea societății controlate la acordarea salariului minim pentru domeniul pentru care s-a înregistrat prin registrul comerțului, conform prevederilor art.66 din OUG nr.114/2018, o atare situație în care organe de control distincte pe segmente distincte aplică în mod diferit aceleași dispoziții legale, pentru că aceste controale nu au fost efectuate la aceiași societate, nu poate conduce la anularea actelor administrativ-fiscale contestate în cauză, efectul invocat putându-se produce numai dacă chiar reclamanta ar fi fost obligată de către ITM la acordarea salariului minim în discuție și când situația ar fi fost alta.

Că societatea reclamantă s-a inspirat de la situația SC SRL nu-i înlătură răspunderea antrenată în speță, cu atât mai mult cu cât procesul-verbal de contravenție/control întocmit de ITM nu rezultă că a fost suspus cenzurii unei instanțe judecătorești ca în cazul acesta când se stabilește, în urma administrării probelor, că interpretarea dată dispozițiilor legale de către organul fiscal este cea corectă.

De asemenea, din procesul-verbal de control întocmit la data de 14-10-2019 de către ITM reiese că s-a efectuat controlul la SCSRL și nu la grupul de societăți, situația verificată fiind strict cea de la societatea controlată.

Și societatea reclamantă a fost supusă unui control al reprezentanților ITM în luna noiembrie 2021 când s-a constatat că se respectă prevederile legale referitoare la garantarea în plată a salariului minim brut pe țară stabilit pentru domeniul construcțiilor de structuri metalice pentru că acesta deja fusese majorat ulterior controlului la care fusese supusă SC SRL, dar nici această situație nu schimbă concluziile învederate relativ la legalitatea actelor administrativ-fiscale contestate pentru că majorarea salariului minim nu a fost o măsură impusă de către organele de control competente pe segmentul drepturilor acordate salariaților.

Împotriva sentinței civile nr..../31 martie 2023 a Tribunalului a declarat recurs reclamanta SRL , care a criticat-o pentru nelegalitate prin prisma motivelor de casare prevăzute de art. 488 alin.1 pct.6 și 8 Cod procedură civilă.

În cadrul motivelor de recurs a invocat încălcarea principiului *in dubio contra fiscum*, încălcarea principiilor certitudinii impunerii, încrederii legitime și așteptărilor legitime, în raport de constatările controlului efectuat de Inspectoratul Teritorial de Muncă atât la SRL dar și la SRL, precum și încălcarea dispozițiilor art.60 pct.5 Cod fiscal și ale OUG nr.114/2018.

Din oficiu a fost pusă în discuția părților sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea următoarelor chestiuni de drept:

„ *Societățile care au ca obiect de activitate „fabricarea și confecționarea de structuri metalice” - Cod CAEN 2511 aplică facilitățile fiscale prevăzute la art.60 pct.5, 138¹, 154 alin. (1) lit.r) din Legea nr.227/2015 (Codul fiscal) și în condițiile în care activitatea este desfășurată*

în beneficiul unei alte societăți, în baza unui contract de prestări servicii având ca obiect confecție și/sau asamblare și/sau montaj secții volum; predare tehnică, etanșă, suprafețe pe tancuri, compartimente, zone exterioare; confecție și sau montaj tubulatură pe secții, blocuri sau la navă, confecție și/sau montaj elemente de saturări metalice pe secții, blocuri sau la navă?

În aplicarea dispozițiilor art.13.alin.(6) din Legea nr.207/2015 - CODUL DE PROCEDURA FISCALĂ, constatările unui inspectorat de muncă teritorial, care obligă o societate la plata salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată pentru sectorul construcții, prin raportare exclusiv la obiectul de activitate definit de codul CAEN, sau constată respectarea obligației de plată a salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată pentru sectorul construcții, prin raportare exclusiv la obiectul de activitate definit de codul CAEN, obligă organele fiscale la recunoașterea dreptului de a aplica facilitățile fiscale prevăzute la art.60 pct.5, 138¹, 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr.227/2015 (Codul fiscal) în aceleași condiții, respectiv prin raportare exclusiv la obiectul de activitate definit de codul CAEN ?”.

Prin punctul de vedere exprimat recurenta-reclamantă a apreciat că sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate pentru sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție, cu două observații asupra întrebărilor formulate, în sensul că acestea nu ar trebui să se refere la conținutul concret al contractului încheiat cu beneficiarul serviciilor, respectiv la constatările inspectoratului de muncă teritorial ca fiind formulate exclusiv prin raportare exclusiv la obiectul de activitate definit de codul CAEN.

Prin punctul de vedere exprimat intimatetele -pârâte nu au formulat concluzii cu privire la admisibilitatea sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea dezlegării chestiunilor de drept, ci numai supra fondului acestora.

II. Analiza admisibilității cererii de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție

1. Dispozițiile legale cu privire la care se cere pronunțarea unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unei chestiuni de drept:

Codul fiscal, adoptat prin Legea nr.227/2015, cu modificările și completările ulterioare (este reprodus textul legal astfel cum a fost modificat prin LEGE Nr. 296 din 18 decembrie 2020 în vigoare din 01.01.2021, modificările ulterioare nefiind de interes pentru cauză):

Art. 60 - Scutiri

Sunt scutiți de la plata impozitului pe venit următorii contribuabili:

5. persoanele fizice, pentru veniturile realizate din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1) - (3), în perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv, pentru care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) angajatorii desfășoară activități în sectorul construcții care cuprind:

- (i) activitatea de construcții definită la codul CAEN 41.42.43 - secțiunea F - Construcții;
- (ii) domeniile de producere a materialelor de construcții, definite de următoarele coduri CAEN:
 - 2312 - Prelucrarea și fasonarea sticlei plate;
 - 2331 - Fabricarea plăcilor și dalelor din ceramică;
 - 2332 - Fabricarea cărămizilor, țiglelor și altor produse pentru construcții din argilă arsă;
 - 2361 - Fabricarea produselor din beton pentru construcții;
 - 2362 - Fabricarea produselor din ipsos pentru construcții;
 - 2363 - Fabricarea betonului;
 - 2364 - Fabricarea mortarului;
 - 2369 - Fabricarea altor articole din beton, ciment și ipsos;
 - 2370 - Tăierea, fasonarea și finisarea pietrei;
 - 2223 - Fabricarea articolelor din material plastic pentru construcții;
 - 1623 - Fabricarea altor elemente de dulgherie și tâmplărie pentru construcții;
 - 2512 - Fabricarea de uși și ferestre din metal;
 - 2511 - Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice;

0811 - Extracția pietrei ornamentale și a pietrei pentru construcții, extracția pietrei calcaroase, ghipsului, cretei și a ardeziei;

0812 - Extracția pietrișului și nisipului;

2351 - Fabricarea cimentului;

2352 - Fabricarea varului și ipsosului;

2399 - Fabricarea altor produse din minerale nemetalice n.c.a.;

(iii) 711 - Activități de arhitectură, inginerie și servicii de consultanță tehnică;

b) angajatorii realizează cifră de afaceri din activitățile menționate la lit. a) și alte activități specifice domeniului construcții în limita a cel puțin 80% din cifra de afaceri totală. Pentru societățile comerciale nou-înființate, respectiv înregistrate la registrul comerțului începând cu luna ianuarie a anului 2019, cifra de afaceri se calculează cumulativ de la începutul anului, inclusiv luna în care se aplică scutirea, iar pentru societățile comerciale existente la data de 1 ianuarie a fiecărui an se consideră ca bază de calcul cifra de afaceri realizată cumulativ pe anul fiscal anterior. Pentru societățile comerciale existente la data de 1 ianuarie al fiecărui an care au avut o cifră de afaceri din activitățile menționate la lit. a) realizată cumulativ pe anul fiscal anterior de peste 80% inclusiv, facilitățile fiscale se vor acorda pe toată durata anului în curs, iar pentru societățile comerciale existente la aceeași dată care nu realizează această limită minimă a cifrei de afaceri se va aplica principiul societăților comerciale nou-înființate. Această cifră de afaceri se realizează pe bază de contract sau comandă și acoperă manoperă, materiale, utilaje, transport, echipamente, dotări, precum și alte activități auxiliare necesare activităților menționate la lit. a). Cifra de afaceri va cuprinde inclusiv producția realizată și nefacturată;

c) veniturile brute lunare din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1) - (3), realizate de persoanele fizice pentru care se aplică scutirea sunt calculate la un salariu brut de încadrare pentru 8 ore de muncă/zi de minimum 3.000 lei lunar. Scutirea se aplică pentru sumele din venitul brut lunar de până la 30.000 lei, obținut din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1) - (3), realizate de persoanele fizice. Partea din venitul brut lunar ce depășește 30.000 lei nu va beneficia de facilități fiscale;

d) scutirea se aplică potrivit instrucțiunilor la ordinul comun al ministrului finanțelor, al ministrului muncii și protecției sociale și al ministrului sănătății, prevăzut la art. 147 alin. (17), iar Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate reprezintă declarație pe propria răspundere pentru îndeplinirea condițiilor de aplicare a scutirii;

e) mecanismul de calcul al cifrei de afaceri prevăzut la lit. b), în vederea aplicării facilității fiscale, se va stabili prin ordin al președintelui Comisiei Naționale de Strategie și Prognoză, care se va publica pe site-ul instituției.

Art. 138¹ - Prevederi speciale pentru domeniul construcțiilor

(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor, de la angajatori care desfășoară activități în sectorul construcții și se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5, cota contribuției de asigurări sociale prevăzută la art. 138 lit. a) se reduce cu 3,75 puncte procentuale. Prevederea se aplică până la data de 31 decembrie 2028.

(2) Persoanele prevăzute la alin. (1) care datorează contribuția la fondul de pensii administrat privat reglementat de Legea nr. 411/2004 privind fondurile de pensii administrate privat, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de la plata acestei contribuții în limita cotei prevăzute la alin. (1).

(3) Prevederile alin. (1) și (2) se aplică potrivit instrucțiunilor la ordinul comun al ministrului finanțelor, al ministrului muncii și protecției sociale și al ministrului sănătății, prevăzut la art. 147 alin. (17).

Art. 154 - Categoriile de persoane fizice exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate

(1) Următoarele categorii de persoane fizice sunt exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate:

r) persoanele fizice pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor de la angajatori care desfășoară activități în sectorul construcțiilor și se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5. Prevederea se aplică până la data de 31 decembrie 2028 inclusiv.

Codul de procedură fiscală, adoptat prin Legea nr.207/2015, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 13 - Interpretarea legii

(6) Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1) - (5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului.

2. Alte dispoziții relevante pentru dezlegarea chestiunii de drept:

CLASIFICAREA ACTIVITĂȚILOR DIN ECONOMIA NAȚIONALĂ, Ediție

SECȚIUNEA F - CONSTRUCȚII					
1			Construcții de clădiri		
	411		Dezvoltare (promovare) imobiliară		
		4110	Dezvoltare (promovare) imobiliară	7011*	4100*
	412		Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale		
		4120	Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale	4521* 4523*	4100*
42			Lucrări de geniu civil		
	421		Lucrări de construcții a drumurilor și a căilor ferate		
		4211	Lucrări de construcții a drumurilor și autostrăzilor	4523*	4210*
		4212	Lucrări de construcții a căilor ferate de suprafață și subterane	4523* 4521*	4210*
		4213	Construcția de poduri și tuneluri	4521*	4210*
	422		Lucrări de construcții a proiectelor utilitare		
		4221	Lucrări de construcții a proiectelor utilitare pentru fluide	4521* 4524* 4525*	4220*
		4222	Lucrări de construcții a proiectelor utilitare pentru electricitate și telecomunicații	4521*	4220*
	429		Lucrări de construcții a altor proiecte ingineresti		
		4291	Construcții hidrotehnice	4524*	4290*
		4299	Lucrări de construcții a altor proiecte ingineresti n.c.a.	4521* 4523*	4290*
43			Lucrări speciale de construcții		

	431		Lucrări de demolare și de pregătire a terenului		
		4311	Lucrări de demolare a construcțiilor	4511*	4311
		4312	Lucrări de pregătire a terenului	4511*	4312*
		4313	Lucrări de foraj și sondaj pentru construcții	4512	4312*
	432		Lucrări de instalații electrice și tehnico-sanitare și alte lucrări de instalații pentru construcții		
		4321	Lucrări de instalații electrice	4531* 4534*	4321
		4322	Lucrări de instalații sanitare, de încălzire și de aer condiționat	4531* 4533	4322
		4329	Alte lucrări de instalații pentru construcții	2922* 4532 4534* 4531*	4329
	433		Lucrări de finisare		
		4331	Lucrări de ipsoserie	4541	4330*
		4332	Lucrări de tâmplărie și dulgherie	2030* 2523* 2812* 4542	4330*
		4333	Lucrări de pardosire și placare a pereților	4543	4330*
		4334	Lucrări de vopsitorie, zugrăveli și montări de geamuri	4544	4330*
		4339	Alte lucrări de finisare	4545*	4330*
	439		Alte lucrări speciale de construcții		
		4391	Lucrări de învelitori, șarpante și terase la construcții	2030* 4522*	4390*
		4399	Alte lucrări speciale de construcții n.c.a.	4521* 4522* 4524* 4525* 4545* 4550	4390*

SECȚIUNEA C - INDUSTRIA PRELUCRĂTOARE

25			Industria construcțiilor metalice și a produselor din metal, exclusiv mașini, utilaje și instalații		
	251		Fabricarea de construcții metalice		
		2511	Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice	2811*	2511*
		2512	Fabricarea de uși și ferestre din metal	2812*	2511*
30			Fabricarea altor mijloace de transport		

	301		Construcția de nave și bărci		
		3011	Construcția de nave și structuri plutitoare	3511*	3011
				3611*	
		3012	Construcția de ambarcațiuni sportive și de agrement	3512*	3012

3. Punctul de vedere al completului de judecată asupra admisibilității cererii de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție:

Potrivit art. 519 Cod procedură civilă:

Dacă, în cursul judecării, un complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță, constatând că o chestiune de drept, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei respective, este nouă și asupra acesteia Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, va putea solicita Înaltei Curți de Casație și Justiție să pronunțe o hotărâre prin care să se dea rezolvare de principiu chestiunii de drept cu care a fost sesizată.

Condițiile de admisibilitate ale sesizării pot fi sintetizate astfel:

- a) existența unei chestiuni de drept susceptibilă să dea naștere unor interpretări diferite;
- b) chestiunea de drept să fi fost ridicată în fața unui complet al ÎCCJ, al curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță;
- c) chestiunea de drept să fie esențială, în sensul că de lămurirea ei să depindă soluționarea cauzei pe fond, în sens larg;
- d) chestiunea de drept să fie nouă și să nu facă obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare iar ÎCCJ să nu fi statuat deja asupra problemei de drept printr-o hotărâre obligatorie pentru toate instanțele.

În privința primei condiții de admisibilitate, Înalta Curte de Casație și Justiție a stabilit constant că ne aflăm în prezența unei chestiuni de drept susceptibilă să dea naștere unor interpretări diferite, atunci când aceasta are un grad de dificultate suficient de mare, astfel încât să justifice declanșarea procedurii. Gradul de dificultate, neclaritatea normei, lipsa unor elemente de bază, sunt situații de natură să determine declanșarea procedurii reglementată de art. 519 C.pr.civ., scopul fiind preîntâmpinarea unei jurisprudențe neunitare.

În speța de față, recurenta invocă, în primul rând, aplicarea principiului *in dubio contra fiscum*, susținând că intimatele, și implicit instanța de fond, erau obligate să interpreteze legea în favoarea SRL, având în vedere constatările Inspectoratului Teritorial de Muncă Apoi, recurenta invocă faptul că este îndreptățită să aplice dispozițiile legale privind facilitățile fiscale din domeniul construcțiilor, în considerația obiectului de activitate, indiferent de încorporarea ulterioară în nave a construcțiilor metalice/părților componente ale structurilor metalice pe care le produce.

Ambele chestiuni de drept sunt ridicate în fața unui complet investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță, chestiunile de drept sunt esențiale, în sensul că de lămurirea lor depinde soluționarea cauzei pe fond, în sens larg, nu fac obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, iar Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat deja asupra problemelor de drept printr-o hotărâre obligatorie pentru toate instanțele.

Curtea de apel apreciază că este îndeplinită și chestiunea noutății. Chiar dacă dispozițiile legale privind facilitățile fiscale în sectorul *construcții*, a căror interpretare se cere, există în fondul legislativ din anul 2018, cu aplicare de la 1 ianuarie 2019, instanțele de judecată au fost chemate a se pronunța acestora începând cu anul 2022, urmare a controalelor efectuate de organele de inspecție fiscală în termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.

În acest sens, Curtea arată că nu au fost identificate soluții definitive, ci numai soluții pronunțate în primă instanță, atât în sensul admiterii, cât și al respingerii cererilor de chemare în

judecată (dosar prezent nr...../2022 al Tribunalului, cerere de chemare în judecată respinsă în primă instanță; dosar nr...../2023 al Tribunalului, cererea de chemare în judecată admisă în primă instanță). De asemenea, au fost identificate alte cereri aflate în cursul judecării în primă instanță (dosar nr...../2023 al Tribunalului; dosar nr...../2023 al Curții de Apel). A fost identificat și un dosar cu problematică asemănătoare (dosar nr.....CA/2023 al Tribunalului), având ca obiect suspendare executare act administrativ, unde a fost dispusă suspendarea executării deciziei de impunere emisă în considerația faptului că, deși societatea controlată desfășoare activități de inginerie definite de codul CAEN 7112, acestea nu sunt și nu au legătura cu domeniul construcțiilor, fiind activități de proiectare de piese, dispozitive roboți, părți din linii de fabricație mașini. În raport de această ultimă cauză, rezultă că dezlegarea de drept poate fi utilă, cu caracter general, pentru toate ipotezele în care activitățile de producere a materialelor de construcții enumerate la art.60 pct.5 - ii) nu sunt în legătură cu activitatea de construcții definită la codul CAEN 41.42.43 - secțiunea F – Construcții.

Necesitatea pronunțării unei hotărâri pentru dezlegarea unor chestiuni de drept este generată de interpretarea diferită care poate fi dată dispozițiilor mai sus citate, în ceea ce privește recunoașterea necondiționată a dreptului la facilitățile fiscale prevăzute pentru domeniul construcțiilor acelor societăți care au ca obiect de activitate *fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice* (CAEN 2511). Astfel, o primă interpretare a textelor în discuție poate fi în sensul că activitatea desfășurată sub codul CAEN 2511 ține de domeniul de producere a materialelor de construcții, care intră în domeniul construcțiilor, și că nici o distincție nu ar trebui făcută în funcție de destinația/beneficiarul construcțiilor metalice sau părților componente ale structurilor metalice fabricate. Prevederile art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal nu conțin reglementări exprese din care să rezulte că facilitățile fiscale nu ar putea fi acordate decât angajaților și angajatorilor care desfășoară activitate în domeniul construcțiilor civile, de geniu, sau speciale, atunci când sunt efectuate ca o parte a procesului de construcție, astfel că dreptul la aplicarea facilităților fiscale ar trebui recunoscut, independent de incorporarea în nave a construcțiilor metalice sau părților componente ale structurilor metalice. Astfel, atunci când definește sectorul construcții, legiuitorul nu impune condiția ca activitățile de producere a materialelor de construcții să fie în legătură cu activitatea de construcții definită la codul CAEN 41.42.43 - secțiunea F – Construcții.

O a doua interpretare care ar putea fi dată textelor în discuție este în sensul reținut și de organele de inspecție fiscală, și anume că din coroborarea prevederilor art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu prevederile Acordului încheiat între Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții privind măsuri pentru o creștere economică sustenabilă a României, bazată pe investiții, în următorii 10 ani, semnat în data de 29.11.2018, și ale preambulului OUG nr.114/2018, rezultă că, pentru a beneficia de facilitățile fiscale acordate de Statul Român pentru angajații din sectorul construcții, angajatorii trebuie să desfășoare efectiv activitate de construcții și/sau în domeniile de producere a materialelor de construcții destinate executării clădirilor civile, de geniu, sau speciale, nefiind suficient ca activitatea pentru care s-au autorizat la registrul comerțului să fie menționată la codurile CAEN specificate la art. 60 pct. 5 lit. a) subpunctul ii) din Codul fiscal, dar fără legătură directă cu acest sector declarat prioritar pentru economia românească. Cu alte cuvinte, activitățile din domeniile de producere a materialelor de construcții trebuie să fie în legătură cu activitatea de construcții definită la codul CAEN 41.42.43 - secțiunea F – Construcții, adică *construcțiile de clădiri* (diviziunea CAEN 41), *lucrările de geniu civil* (diviziunea CAEN 42), *precum și activități speciale de construcții*, *atunci când sunt efectuate ca o parte a procesului de construcție*(diviziunea CAEN 43). Legătura cu activitatea de construcții definită la codul CAEN 41.42.43 - secțiunea F – Construcții constituie o chestiune de fapt, care trebuie stabilită prin probe. Urmare a acestei interpretări, o societate care prestează servicii de fabricare și confecționare de structuri metalice destinate navelor, nu poate aplica facilitățile fiscale reglementate pentru sectorul

construcții. Un alt argument în sprijinul acestei opinii ar fi acela că din reglementarea codurilor CAEN 2511 (Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice) și 3011 (Construcția de nave și structuri plutitoare ar rezulta că fabricarea secțiunilor de nave este exclusă din clasa CAEN 2511 și inclusă în clasa CAEN 3011. Potrivit explicațiilor de pe www.caen.ro clasa CAEN 2511 exclude fabricarea secțiunilor de nave, iar clasa CAEN 3011 - *Construcția de nave și structuri plutitoare* include fabricarea secțiunilor de nave și de structuri plutitoare.

În măsura în care această a doua interpretare este cea corectă, se ridică problema dacă aprecierile și constatările inspectoratului teritorial de muncă se impun și organelor fiscale, în temeiul indicat de recurența-reclamantă – art. 13 alin.(6) Cod procedură fiscală: *Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1) - (5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului*. Cu alte cuvinte, se impune a se stabili dacă organele fiscale pot stabili că un contribuabil nu beneficiază de facilitățile fiscale reglementate pentru sectorul construcțiilor, în condițiile în care un inspectorat teritorial de muncă a stabilit deja că aceeași societate este obligată să plătească salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată în sectorul construcțiilor.

O primă interpretare este în sensul că într-o situație în care două autorități ale statului, prin organele de control, interpretează și aplică în mod diferit aceleași dispoziții legale, această situație trebuie echivalată unui neclarității a legii fiscale, iar prevederile legale trebuie aplicate în favoarea contribuabilului.

În sprijinul acestei interpretări stă argumentul că obligației plății unui salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată pentru domeniul construcțiilor îi corespunde și dreptul de aplicare a facilităților fiscale reglementate pentru același domeniu.

Astfel, art.71 din OUG nr.114/2018 dispune în sensul următor:

(1) Prin derogare de la prevederile art. 164 alin. (1) din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, până la sfârșitul anului 2019, pentru domeniul construcțiilor, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată se stabilește în bani, fără a include indemnizațiile, sporurile și alte adaosuri, la suma de 3.000 lei lunar, pentru un program normal de lucru în medie de 167,333 ore pe lună, reprezentând în medie 17,928 lei/oră.

(2) În perioada 1 ianuarie 2020 - 31 decembrie 2028, pentru domeniul construcțiilor, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată va fi de minimum 3.000 lei lunar, fără a include indemnizațiile, sporurile și alte adaosuri, pentru un program normal de lucru în medie de 167,333 ore pe lună.

(3) **Prevederile alin. (1) și (2) se aplică exclusiv domeniilor de activitate prevăzute la art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.**

(4) **Nerespectarea prevederilor alin.(1) și (2) de către societăți constituie contravenție și se sancționează potrivit dispozițiilor art. 260 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și atrage anularea acordării facilităților fiscale.** Recalcularea contribuțiilor și a impozitului se efectuează în conformitate cu prevederile Legii nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare. Pentru diferențele de obligații fiscale rezultate ca urmare a recalculării contribuțiilor sociale și impozitului pe venit se percep dobânzi și penalități de întârziere potrivit dispozițiilor art. 173 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Ca atare, chiar dacă domeniul de verificare al inspectoratului teritorial de muncă este diferit față de acela al organului de inspecție fiscală (inspecția muncii exercită controlul în domeniile relațiilor de muncă, securității și sănătății în muncă și supravegherii pieței, iar inspecția fiscală inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt

aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale), constatările inspectoratului teritorial de muncă în sensul respectării/nerespectării disp. art.71 din OUG nr.114/2018 au ca premisă faptul că societățile controlate desfășoară activitate în domeniile de activitate prevăzute la art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

Or, inspectoratul teritorial de muncă impune plata salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată pentru domeniul construcțiilor, doar în considerația codul CAEN, întrucât nu rezultă că ar fi fost verificate decât acest cod și actele de interes din perspectiva dreptului muncii - contracte individuale de muncă, state de plată, contract colectiv de muncă.

Pe de altă parte, organul de inspecție fiscală consideră că pentru aplicarea facilităților fiscale nu este suficientă încadrarea activității într-unul din codurile CAEN enumerate, ci este necesar ca activitatea de producție să fie alocată construcțiilor civile, de geniu sau speciale (atunci când sunt efectuate ca o parte a procesului de construcție).

Data fiind interdependența dintre obligația de plată a salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată pentru domeniul construcțiilor și dreptul de aplicare a facilităților fiscale reglementate pentru același domeniu, există o neclaritate a legii fiscale iar aceasta trebuie aplicată în favoarea contribuabilului.

O a doua interpretare este în sensul că o constatare a inspectoratului teritorial de muncă, contrară celei a organelor de inspecție fiscală, nu reprezintă o chestiune de neclaritate a legii fiscale, ci de aplicare a legii fiscale, iar această contrarietate nu poate fi valorificată de contribuabil în temeiul art.13 alin.(6) Cod procedură fiscală.

4. Punctul de vedere al părților asupra chestiunilor de drept:

Recurenta-reclamantă susține, în ceea ce privește prima chestiune de drept, că dispozițiile legale ce fac obiectul sesizării trebuie interpretate în sensul că societățile *care au ca obiect de activitate „fabricarea și confecționarea de structuri metalice” - Cod CAEN 2511 aplică facilitățile fiscale prevăzute la art.60 pct.5, 138¹, 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr.227/2015 (Codul fiscal)*, indiferent de împrejurarea folosirii structurilor metalice, de către beneficiarul serviciilor, pentru construirea navelor/secțiunilor de nave. Produsele finite rezultate din desfășurarea activității pot fi utilizate nu numai la construirea navelor, dar și a oricăror altor construcții, inclusiv poduri sau construcții civile. O interpretare contrară ar însemna că o societate, chiar dacă are obiectul de activitate cod CAEN 2511, este obligată să aplice un tratament fiscal diferit, în funcție de obiectul fiecărui contract în parte, încheiat în activitatea sa economică, în funcție de destinația pe care beneficiarul o dă construcțiilor efectuate de societate.

În ceea ce privește cea de a doua chestiune de drept, susține că dispozițiile legale ce fac obiectul sesizării trebuie interpretate în sensul că interpretările diametral opuse ale celor două organe de control conturează o dificultate de aplicare a normelor juridice, prevăzută de art.13 alin.(6) Cod procedură fiscală.

Intimatele-pârâte susțin, în ceea ce privește prima chestiune de drept, că dispozițiile legale ce fac obiectul sesizării trebuie interpretate în sensul că pentru a beneficia de facilitățile fiscale pentru domeniul construcțiilor, angajatorii trebuie să desfășoare efectiv activitate în domeniile prevăzute la codurile CAEN menționate la art.60 pct.5 lit.a) care sunt în legătură directă cu sectorul construcțiilor, nefiind suficient doar ca aceștia să desfășoare activitate în baza codului CAEN prevăzut la art. 60 pct. 5 lit. a) subpunctul ii) din Codul fiscal.

În sprijinul acestei opinii invocă Preambulul OUG nr.114/2018, art.1 alin.(2) din Metodologia privind mecanismul de calcul al cifrei de afaceri prevăzută în Anexa OPCNSPP nr.239/2019, definiția dată *construcțiilor* în Dicționarul explicativ al limbii române, disp. pct.6.3. din *Ghidul privind facilitățile fiscale acordate angajaților și angajatorilor din domeniul construcțiilor*, elaborat de Agenția Națională de Administrare Fiscală, disponibil pagina de internet a Agenției, precum și Normele explicative CAEN Revizuit 2 pentru CAEN 2511.

În ceea ce privește prima chestiune de drept, intimatele-pârâte susțin că potrivit jurisprudenței CJUE (cauzele C-181/04 – 183/04 și C-183-2009=, precum și Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.1147/2009, legislația este clară și previzibilă pentru subiectele de drept

căroră li se adresează, iar prevederile legislației fiscale aplicabile speței nu sunt susceptibile de mai multe înțelegeri.

Urmare a constatării admisibilității sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile cu privire la chestiunile de drept enunțate,

Va fi sesizată Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile și, în temeiul art.520 alin.(2) Cod procedură civilă, va fi suspendată judecata până la pronunțarea hotărârii prealabile pentru dezlegarea chestiunii de drept.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII
DISPUNE:**

Sesizează Înalta Curte de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile cu privire la următoarele chestiuni de drept:

„Societățile care au ca obiect de activitate «fabricarea și confecționarea de structuri metalice» - Cod CAEN 2511 aplică facilitățile fiscale prevăzute la art.60 pct.5, 138¹, 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și în condițiile în care acestea prestează servicii de fabricare și confecționare de structuri metalice, care ulterior sunt folosite de către beneficiarul serviciilor la construcția de nave ?”

În aplicarea dispozițiilor art.13 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatările unui inspectorat teritorial de muncă, care obligă o societate la plata salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată pentru sectorul construcții, obligă organele fiscale la recunoașterea dreptului de a aplica facilitățile fiscale prevăzute la art.60 pct.5, 138¹, 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal ?”.

Suspendă judecata recursului, contencios administrativ și fiscal formulat de recurenta reclamantă societatea B.O.T. SRL,, cu sediul în, înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr....., cod de identificare fiscală, cu *sediul procesual ales* ladin București,, împotriva **sentinței civile nr.....31.03.2023** pronunțată de tribunalul....., în **dosar nr...../2022**, în contradictoriu cu intimații pârâți: **M.F. – D.G.S.C. - prin-și –**, ambii cu sediul în, având ca obiect **anulare act administrativ - restituire sume încasate**, conform prevederilor art. 520 alin.(2) Cod procedură civilă.

Fără cale de atac.

Pronunțată prin punerea soluției la dispoziția părților prin mijlocirea grefei instanței astăzi, 8.01.2024.

Președinte,
.....

Judecător,
.....

Judecător,
.....

Grefier,
.....

red.hot.jud.:.....
tehored.:...../.....
5 ex./21.02.2024