

DECIZIA nr. 44 din 16 septembrie 2024

referitoare la interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 60 pct. 5, ale art. 138¹ și ale art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (forma în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2021)

EMITENT • ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - COMPLETUL PENTRU DEZLEGAREA UNOR CHESTIUNI DE DREPT

Dosar nr. 475/1/2024

Elena-Diana Tămagă	- președintele Secției de contencios administrativ și fiscal - președintele completului
Gabriela-Elena Bogasiu	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Carmen Maria Ilie	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Liliana Vișan	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Luiza Maria Păun	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Maria Hrudei	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Daniel Gheorghe Severin	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Doina Vișan	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Carmen Mihaela Voinescu	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Ștefania Dragoe	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Ionel Florea	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Alina Pohrib	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Ramona-Maria Gliga	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

1. Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept este legal constituit, conform dispozițiilor art. 520 alin. (6) din Codul de procedură civilă și ale art. 34 alin. (2) lit. b) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, aprobat prin Hotărârea Colegiului de conducere al Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 20/2023, cu modificările ulterioare (Regulament).

2. Ședința este prezidată de doamna judecător Elena-Diana Tămagă, președintele Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

3. La ședința de judecată participă doamna Elena-Mădălina Ivănescu, magistrat-asistent, desemnată în conformitate cu dispozițiile art. 36 din Regulament.

4. Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a luat în examinare sesizarea formulată de Curtea de Apel Constanța - Secția de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 1.654/88/2022.

5. Magistratul-asistent prezintă referatul cauzei, arătând că, la dosar, a fost depusă alternativa la raport întocmită de judecătorul desemnat în acest scop prin Încheierea din 13 mai 2024, ce a fost comunicată părților, conform dispozițiilor art. 520 alin. (10) din Codul de procedură civilă; părțile nu au depus puncte de vedere cu privire la raportul sus-menționat.

6. De asemenea, referă asupra faptului că au fost transmise de către instanțele naționale hotărâri judecătorești pronunțate în materia ce face obiectul sesizării și opinii teoretice exprimate de judecători,

iar Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat faptul că nu se verifică, în prezent, practică judiciară în vederea promovării unui recurs în interesul legii în problema de drept ce formează obiectul sesizării.

7. În urma deliberărilor, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept rămâne în pronunțare asupra sesizării.

ÎNALTA CURTE,

deliberând asupra chestiunii de drept ce face obiectul sesizării, constată următoarele:

I. Titularul și obiectul sesizării

8. Prin Încheierea din 8 ianuarie 2024, pronunțată în Dosarul nr. 1.654/88/2022, Curtea de Apel Constanța - Secția de contencios administrativ și fiscal a dispus, în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă, sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, prin care să se dea o rezolvare de principiu cu privire la următoarele chestiuni de drept: *Societățile care au ca obiect de activitate «fabricarea și confectionarea de structuri metalice» - Cod CAEN 2511 aplică facilitățile fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138¹, art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și în condițiile în care acestea prestează servicii de fabricare și confectionare 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, art. 138¹, art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal?*

9. Sesizarea a fost înregistrată pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept cu nr. 475/1/2024.

II. Norma de drept intern ce formează obiectul sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție cu privire la pronunțarea unei hotărâri prealabile

10. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificată prin Legea nr. 296/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare din 1 ianuarie 2021, fără a include modificările ulterioare (Legea nr. 227/2015 sau Codul fiscal)

Articolul 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 justiției 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.

(...)

Articolul 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 publice, al ministrului muncii, familiei, protecției sociale și persoanelor vârstnice și al ministrului sănătății, prevăzut la art. 147 alin. (17).

Articolul 154

Categorii 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 construcții și se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5. Prevederea se aplică până la data de 31 decembrie 2028 inclusiv. (...).

11. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (Legea nr. 207/2015 sau Codul de procedură fiscală)

Articolul 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.

12. În vederea soluționării sesizării ce formează obiectul prezentului dosar, prezintă relevanță și secțiunea C - „Industria prelucrătoare“, diviziunea 25, grupa 251, și diviziunea 30, grupa 301, și secțiunea F - „Construcții“, diviziunile 41, 42 și 43 din Clasificarea activităților din economia națională - CAEN Rev. 2 din 20.04.2007 („CAEN“):

– 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

– Secțiunea F

41		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	4390*

				*	
				4524	
				*	
				4525	
				*	
				4545	
				*	
				4550	

III. Expunerea succintă a procesului. Obiectul investiției instanței care a solicitat pronunțarea unei hotărâri prealabile. Stadiul procesual în care se află pricinaCircumstanțe relevante

13. Recurenta-reclamantă A.B. - S.R.L. este persoană juridică română, înființată în anul 2014, cu sediul social în municipiul Tulcea, județul Tulcea.

14. Conform actului constitutiv și certificatului constatator emis de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Tulcea, în perioada relevantă pentru cauză (1.01.2021-31.03.2022), 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.

15. În luna octombrie 2019, Inspectoratul Teritorial de Muncă Tulcea (I.T.M. Tulcea) a desfășurat un control la punctul de lucru/locul de muncă organizat din Șantierul (naval) V. Tulcea al societății C.D. - S.R.L., despre care recurenta-reclamantă afirmă că face parte, împreună cu recurenta, din grupul E.F. 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.

16. Prin Procesul-verbal nr. xxxxx/14.10.2019, I.T.M. Tulcea a constatat faptul că C.D. - S.R.L. nu a respectat prevederile legale privind acordarea salariului minim în sectorul construcțiilor, conform art. 66 din Ordonanța de urgență a Guvernului 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 (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018). Ca urmare a celor constatate, s-a dispus sancționarea contravențională cu avertisment, precum și măsura cu caracter permanent constând în respectarea prevederilor legale privind acordarea salariului minim în sectorul construcțiilor, conform art. 66 din actul normativ sus-menționat.

17. Ca urmare a acestor constatări, luând în considerare faptul că C.D. - S.R.L. și A.B. - S.R.L. făceau parte din același grup de societăți și aveau același obiect de activitate, recurenta-reclamantă A.B. - S.R.L. a decis ca măsura aplicată C.D. - S.R.L. de către I.T.M. Tulcea, prin proces-verbal, să fie aplicată și în cadrul A.B. - S.R.L., 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 Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018 (scutirea de la plata 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%).

18. Cu ocazia verificării efectuate de I.T.M. Tulcea, în perioada 10.11.2021-7.12.2021, cu privire la A.B. - S.R.L., la punctul de lucru/locul de muncă organizat din Șantierul (naval) V. Tulcea, hala de producție YYYY care aparține acestei societăți, s-a constatat că, în ceea ce privește plata salariilor, A.B. - S.R.L. respectă prevederile referitoare la garantarea în plată a salariului minim brut pe țară, conform prevederilor art. 164 din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Legea nr. 53/2003 sau Codul muncii), stabilit pentru domeniul construcțiilor de structuri metalice la nivel de 3.000 lei/lună, în conformitate cu prevederile art. 71 din Ordonanța de urgență a

Guvernului nr. 114/2018. Ca atare, nicio sancțiune sau măsură nu a fost dispusă, din această perspectivă.

19. În perioada 16.05.2022-15.06.2022, A.B. - S.R.L. a fost subiectul inspecției fiscale desfășurate de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Tulcea (A.J.F.P. Tulcea), ce a avut ca obiect verificarea, pentru perioada 1.01.2021-31.03.2022, a: (i) impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor; (ii) contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați; (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; (iv) contribuției asiguratorii pentru muncă; (v) contribuției asiguratorii pentru muncă, datorată de persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor; (vi) contribuției pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați.

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

- obiectul principal de activitate efectiv desfășurată în perioada verificată, conform codificării din Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 337/2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN (Ordinul nr. 337/2007), este „Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice” - cod 2511;

- principalul beneficiar al lucrărilor este E.F. - S.R.L. Conform contractului nr. zz/15.01.2021, încheiat cu E.F. - S.R.L., și facturilor emise către aceasta, A.B. - S.R.L. 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 angajaților în perioada 1.01.2021-31.03.2022, A.B. - S.R.L. a aplicat facilitățile prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018, respectiv a aplicat scutiri la plata impozitului pe venitul din salarii, contribuției de asigurări sociale de sănătate și a aplicat reducerea la plata contribuției de asigurări sociale, de la 25% la 21,25%;

- întrucât salariații A.B. - S.R.L. 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 Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018 și Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 43/2019 pentru modificarea și completarea unor acte normative care privesc stabilirea unor măsuri în domeniul investițiilor (Ordonanța de urgență a Guvernului 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;

- activitatea desfășurată de societate are legătură cu navele construite în Șantierul Naval V. Tulcea, și nu cu sectorul construcțiilor civile sau de geniu. În acest sector, 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;

- A.B. - S.R.L., 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 de secții navă etc.), care nu sunt în legătură directă cu sectorul construcțiilor, prin urmare, nu

îndeplinește condițiile cumulative prevăzute de art. 60 pct. 5 lit. a) din Codul fiscal;

– s-a reținut și că dispozițiile art. 1 alin. (2) din anexa la Ordinul nr. 239/2019 pentru aprobarea metodologiei privind mecanismul de calcul al cifrei de afaceri, emis de către președintele Comisiei Naționale de Strategie și Prognoză (Ordinul nr. 239/2019), 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;

– 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 nr. 227/2015 privind Codul fiscal, și anume scutiri la plata impozitului pe venitul din salarii și a contribuției de asigurări sociale de sănătate și reducere la plata contribuției de asigurări sociale de la 25% la 21,25%, organele de inspecție fiscală au reținut că:

– privind impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, 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 nr. 227/2015, 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 „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 nr. 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 nr. 227/2015, 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 nr. 227/2015, 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 sursă - „contribuția asiguratorie pentru muncă”, deoarece contribuabilul nu se încadrează în prevederile art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015;

– în ceea ce privește contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, s-a constatat că societatea nu a calculat și nu a declarat în totalitate contribuția individuală de asigurări sociale, diferența sumelor necalculate și nedeclarate fiind calculate și declarate eronat la sursă - „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. 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, 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 1.01.2021-31.03.2022, 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 nr. 227/2015 privind Codul fiscal, salariații desfășurând activitate de prestări servicii construcții pentru nave maritime;

– referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, s-a 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 Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 114/2018 și ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 43/2019, 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.

21. Prin Decizia de impunere nr. gg/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. hh/21.06.2022 s-au stabilit, în sarcina A.B. - S.R.L, 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 - C.A.S. salariați; 257.926 lei - C.A.S. salariați datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății C.A.S. și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015; 119.824 lei - C.A.S.S. 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.

22. Împotriva Deciziei de impunere nr. gg/21.06.2022, A.B. - S.R.L. a formulat contestație, în conformitate cu dispozițiile art. 268 și următoarele din Legea nr. 207/2015.

23. În contestația formulată, s-a arătat că societatea are ca obiect principal de activitate „Fabricarea și confecționarea 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, E.F. - S.R.L., 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.

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

25. Printre alte motive de nelegalitate a deciziei de impunere au fost invocate: faptul că au fost nesocotite măsura și sancțiunea dispuse de I.T.M. Tulcea în sarcina societății C.D. - S.R.L. (societate-soră cu A.B. - S.R.L. în cadrul grupului de societăți E.F., având același obiect de activitate); competența exclusivă a inspectoratelor teritoriale de muncă cu privire la controlul drepturilor cuvenite salariaților, dar și dispozițiile Ordonanței de urgență a Guvernului 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.

26. Organul de soluționare a contestației a respins ca nefondată contestația, reținând, între altele, următoarele: inspectorul teritorial de muncă nu a analizat efectiv activitatea desfășurată de A.B. - S.R.L.; un proces-verbal de control încheiat de către o altă instituție, cu privire la o altă societate decât cea

verificată, nu este opozabil organelor de inspecție fiscală; A.B. - S.R.L. a confecționat piese pentru nave, care ulterior au fost utilizate pentru construcția navelor, iar activitatea nu are legătură directă cu sectorul construcțiilor.

Cererea de chemare în judecată

27. Prin cererea de chemare în judecată înregistrată cu nr. 1.654/88/2022 pe rolul Tribunalului Tulcea - Secția civilă, de contencios administrativ și fiscal, reclamanta A.B. - S.R.L. a solicitat, în contradictoriu cu pârâții Ministerul Finanțelor - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (M.F. - D.G.S.C.), prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați (D.G.R.F.P. Galați) - Agenția Județeană a Finanțelor Publice Tulcea (A.J.F.P. Tulcea) și D.G.R.F.P. Galați - A.J.F.P. Tulcea, anularea Deciziei nr. jjjj/20.10.2022 privind soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. gg/21.06.2022; anularea Deciziei de impunere nr. gg/21.06.2022 și a raportului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale principale de plată stabilite suplimentar în sarcina societății în cuantum de 251.854 lei; obligarea la restituirea sumelor achitate în baza Deciziei de eşalonare nr. kkk/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 raportul de inspecție fiscală sus-menționate.

28. În motivarea cererii s-au invocat, printre altele, încălcarea principiilor certitudinii impunerii, încrederii legitime și așteptărilor legitime, în raport cu constatările controlului efectuat de I.T.M. Tulcea, atât la C.D. - S.R.L., cât și la A.B. - S.R.L., și faptul că A.B. - S.R.L. este îndreptățită să aplice facilitățile fiscale reglementate de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018, prin raportare la obiectul de activitate.

Hotărârea pronunțată de prima instanță

29. Prin Sentința civilă nr. 402 din 31 martie 2023, Tribunalul Tulcea - Secția civilă, de contencios administrativ și fiscal a respins, ca nefondată, cererea de chemare în judecată.

30. Pentru a pronunța soluția de mai sus, instanța de fond a reținut că, din coroborarea dispozițiilor cuprinse în art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015, forma aplicabilă ulterior modificării intervenite prin art. 66 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018, 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 textul legal, 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 pct. 5 lit. a) subpct. (ii) din Legea nr. 227/2015.

31. 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”, aceasta nu poate beneficia de facilitățile fiscale pe care le-a accesat anterior controlului fiscal, argument în sensul acestei interpretări stând chiar faptul că activitatea de construcție a navelor nu atrage beneficiul acestor facilități, având un alt cod CAEN.

32. În ceea ce privește controlul efectuat de către I.T.M. Tulcea la C.D. - S.R.L., 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 Ordonanța de urgență a Guvernului 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 aceeași 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 I.T.M. la acordarea salariului minim în discuție și când situația ar fi fost alta.

33. Faptul că societatea reclamantă s-a inspirat de la situația C.D. - S.R.L. nu-i înlătură răspunderea antrenată în speță, cu atât mai mult cu cât procesul-verbal de contravenție/control întocmit de I.T.M. Tulcea nu a fost supus cenzurii unei instanțe judecătorești, ca în prezenta speță, în cadrul căreia se stabilește, în urma administrării probelor, că interpretarea dată dispozițiilor legale de către organul fiscal este cea corectă.

34. De asemenea, din procesul-verbal de control întocmit la data de 14.10.2019 de către I.T.M. Tulcea, reiese că s-a efectuat controlul la C.D. - S.R.L., și nu la grupul de societăți E.F., situația verificată fiind strict cea de la societatea controlată.

35. Și societatea reclamantă a fost supusă unui control al reprezentanților I.T.M. Tulcea, în luna noiembrie 2021, ocazie cu care 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 C.D. - S.R.L., 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.

Recursul formulat în cauză

36. Împotriva Sentinței civile nr. 402 din 31 martie 2023 a Tribunalului Tulcea - Secția civilă, de contencios administrativ și fiscal a declarat recurs reclamanta A.B. - S.R.L., care a criticat-o pentru nelegalitate prin prisma motivelor de casare prevăzute de art. 488 alin. (1) pct. 6 și 8 din Codul de procedură civilă.

37. În cadrul motivelor de recurs au fost invocate: încălcarea principiului in dubio contra fiscum; încălcarea principiilor certitudinii impunerii, încrederii legitime și așteptărilor legitime, în raport cu constatările controlului efectuat de I.T.M. Tulcea atât la C.D. - S.R.L., cât și la A.B. - S.R.L., precum și încălcarea dispozițiilor art. 60 pct. 5 din Codul fiscal și ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 114/2018.

Sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile

38. La termenul de judecată din 8 ianuarie 2024, Curtea de Apel Constanța - Secția de contencios administrativ și fiscal a pus în discuția părților, din oficiu, oportunitatea sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea chestiunilor de drept indicate la paragraful 8 din prezenta decizie.

39. Prin Încheierea din 8 ianuarie 2024, sesizarea a fost considerată admisibilă și, în temeiul art. 520 alin. (2) din Codul de procedură civilă, s-a dispus suspendarea judecății.

IV. Punctul de vedere al părților

40. Recurenta-reclamantă apreciază că, în ceea ce privește prima chestiune de drept, 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, art. 138¹ și art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015, 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 alte 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.

41. În ceea ce privește cea de-a doua chestiune de drept, recurenta-reclamantă apreciază 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) din Codul de procedură fiscală.

42. Potrivit punctului de vedere exprimat de intimatele-pârâte, în ceea ce privește prima chestiune de drept, 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 de codurile CAEN menționate la art. 60 pct. 5 lit. a) din Codul fiscal, 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) subpct. (ii) din Codul fiscal.

43. În sprijinul acestei opinii, a fost invocat preambulul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 114/2018, art. 1 alin. (2) din Metodologia privind mecanismul de calcul al cifrei de afaceri prevăzută în anexa la Ordinul nr. 239/2019, definiția dată construcțiilor în Dicționarul explicativ al limbii române, dispozițiile pct. 6.3 din Ghidul privind facilitățile fiscale acordate angajaților și angajatorilor din domeniul construcțiilor, elaborat de Agenția Națională de Administrare Fiscală, disponibil pe pagina de internet a acesteia, precum și Normele explicative CAEN Revizuit 2 pentru CAEN 2511.

44. În ceea ce privește prima chestiune de drept, intimatele-pârâte susțin că, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) (cauzele C-181/04 - 183/04 și C-183-2009), precum și Deciziei nr. 1.147 din 2 martie 2009 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, legislația este clară și previzibilă pentru subiectele de drept cărora li se adresează, iar prevederile legislației fiscale aplicabile speței nu sunt susceptibile de mai multe înțelegeri.

V. Punctul de vedere al completului de judecată care a formulat sesizarea

A. Cu privire la admisibilitatea sesizării

45. Instanța de trimitere a apreciat că sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă, potrivit celor redată în continuare.

46. Astfel, ambele chestiuni de drept ce formează obiectul sesizării 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. Chestiunile de drept menționate 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.

47. Instanța de trimitere apreciază că este îndeplinită și chestiunea noutății. Chiar dacă dispozițiile legale privind facilitățile fiscale în sectorul construcțiilor, 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 asupra acestora începând cu anul 2022, ca urmare a controalelor efectuate de organele de inspecție fiscală în termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.

48. În acest sens, se 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. De asemenea, au fost identificate alte cereri aflate în cursul judecării în primă instanță, precum și un dosar cu problematică asemănătoare, având ca obiect suspendare executare act administrativ, unde a fost dispusă suspendarea executării deciziei de impunere emise în considerația faptului că, deși societatea controlată desfășoară activități de inginerie definite de codul CAEN - 7112, acestea nu sunt și nu au legătură cu domeniul construcțiilor, fiind activități de proiectare de piese, dispozitive roboți, părți din linii de fabricație mașini. În raport cu 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 lit. a) subpct. (ii) nu sunt în legătură cu activitatea de construcții definită la codul CAEN 41.42.43 - secțiunea F - „Construcții”.

49. 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 nicio 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 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 încorporarea 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”.

50. 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 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 Ordonanței de urgență a Guvernului 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) subpct. (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. Ca 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 pagina de internet „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.

51. 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) din Codul de procedură fiscală.

52. 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 unei neclarități a legii fiscale, iar prevederile legale trebuie aplicate în favoarea contribuabilului.

53. În sprijinul acestei interpretări, stă argumentul că obligației plății unui salariu 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, invocându-se, în acest sens, dispozițiile art. 71 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018.

54. Ca atare, chiar dacă domeniul de verificare al inspectoratului teritorial de muncă este diferit față de acela al organului de inspecție fiscală, constatările inspectoratului teritorial de muncă în sensul respectării/nerespectării dispozițiilor art. 71 din Ordonanța de urgență a Guvernului 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.

55. Or, inspectoratul teritorial de muncă impune plata salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată pentru domeniul construcțiilor doar în considerația codului CAEN, întrucât nu rezultă că ar fi fost verificate alte aspecte în afara acestui cod și a actelor de interes din perspectiva dreptului muncii - contracte individuale de muncă, state de plată, contract colectiv de muncă.

56. Pe de altă parte, organul de inspecție fiscală consideră că, pentru aplicarea facilităților fiscale, nu este suficientă încadrarea activității într-unul dintre 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).

57. Dată 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.

58. 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) din Codul de procedură fiscală.

B.Cu privire la chestiunile de drept supuse dezlegării

59. Instanța de trimitere nu a precizat care este punctul său de vedere cu privire la fondul chestiunilor de drept supuse interpretării.

VI. Jurisprudența instanțelor naționale în materie

A. Jurisprudență comunicată de curțile de apel Prima chestiune de drept supusă dezlegării

60. Într-o primă orientare jurisprudențială, s-a apreciat că societățile care au ca obiect de activitate „fabricarea și confecționarea de structuri metalice” - cod CAEN 2511 aplică facilitățile fiscale prevăzute de art. 60 pct. 5, art. 138¹ și art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 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.

61. Această orientare jurisprudențială se regăsește la nivelul: Tribunalului Tulcea - Secția civilă de contencios administrativ și fiscal (Sentința civilă nr. 1.209 din 27 octombrie 2023, pronunțată în Dosarul nr. 46/88/2023, nedefinitivă).

62. În același sens au fost exprimate și punctele de vedere teoretice, nesusținute de practică judiciară, ale următoarelor instanțe: tribunalele Teleorman - Secția conflicte de muncă, asigurări sociale și contencios administrativ și fiscal, Iași - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal (opinie majoritară).

63. În susținerea orientării jurisprudențiale și punctelor de vedere teoretice, au fost expuse următoarele argumente.

64. Prevederile art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 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 încorporarea în nave a construcțiilor metalice sau a părților componente ale structurilor metalice. Astfel, atunci când definește sectorul construcțiilor, 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”.

65. Într-o altă orientare teoretică, nesusținută de practică judiciară, s-a apreciat că societățile care au ca obiect de activitate „fabricarea și confecționarea de structuri metalice” - cod CAEN 2511 nu pot aplica facilitățile fiscale prevăzute de art. 60 pct. 5, art. 138¹ și art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 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.

66. Această orientare teoretică se regăsește la nivelul: Curții de Apel Iași și al tribunalelor București, Ialomița, Ilfov și Vaslui.

67. În susținerea punctelor de vedere teoretice au fost expuse argumentele redate în continuare.

68. Din coroborarea prevederilor art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 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 Ordonanței de urgență a Guvernului 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) subpct. (ii) din Codul fiscal, dar fără legătură directă cu acest sector declarat prioritar pentru economia românească.

69. 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.

70. Un alt argument este reprezentat de faptul 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 pagina de internet www.caen.ro, clasa CAEN 2511 exclude fabricarea secțiunilor de nave, iar clasa CAEN 3011 include fabricarea secțiunilor de nave și de structuri plutitoare.

71. În interpretarea sistematică, teleologică și gramaticală a dispozițiilor art. 60 pct. 5, art. 138¹ și art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015, facilitățile fiscale amintite au fost prevăzute strict în domeniul construcțiilor - în sens restrâns (civile, industriale, instituționale, rezidențiale, comerciale), concluzie ce se desprinde inclusiv din preambulul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 114/2018 și din dispozițiile art. 1 alin. (2) din Metodologia privind mecanismul de calcul al cifrei de afaceri, aprobată prin Ordinul președintelui Comisiei Naționale de Strategie și Prognoză nr. 239/2019, definiția dată construcțiilor în Dicționarul explicativ al limbii române, precum și din dispozițiile art. 6.3 din Ghidul privind facilitățile fiscale acordate angajaților și angajatorilor din domeniul construcțiilor.

72. Mai mult, structurile metalice care ulterior sunt folosite de către beneficiarul serviciilor la construcția de nave nu pot fi încadrate în niciunul dintre codurile CAEN prevăzute la art. 60 pct. 5 lit. a) din Codul fiscal, fiind aferente codului CAEN 3011, ce nu se regăsește în cuprinsul enumerării limitative de mai sus.

Cea de-a doua chestiune de drept supusă dezlegării

73. Într-o primă orientare teoretică, nesusținută de practică judiciară, s-a apreciat că, în aplicarea dispozițiilor art. 13 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatările unui inspector teritorial de muncă, care obligă o societate la plata salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată pentru sectorul construcțiilor, obligă organele fiscale la recunoașterea dreptului de a aplica facilitățile fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138¹ și art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015.

74. Această orientare teoretică se regăsește la nivelul tribunalelor București și Teleorman.

75. În susținerea orientării jurisprudențiale și a punctelor de vedere teoretice au fost expuse următoarele argumente.

76. Într-o situație în care două autorități ale statului, prin organele de control, interpretează și aplică în mod diferit aceleași dispoziții legale, aceasta trebuie echivalată unei neclarități a legii fiscale, iar prevederile legale trebuie aplicate în favoarea contribuabilului.

77. În sprijinul acestei interpretări stă argumentul că obligației plății unui salariu de bază minim pe țară garantat în plată pentru domeniul construcțiilor îi corespunde și dreptul de aplicare a facilităților fiscale reglementate pentru același domeniu, făcându-se trimitere la dispozițiile art. 71 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018.

78. 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 domeniul relațiilor de muncă, securității și sănătății în muncă și supravegherii pieței, iar 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 dispozițiilor art. 71 din Ordonanța de urgență a Guvernului 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.

79. Or, inspectoratul teritorial de muncă impune plata salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată pentru domeniul construcțiilor doar în considerarea codului CAEN, întrucât nu rezultă că ar fi fost realizate și alte verificări în afara acestui cod și a actelor de interes din perspectiva dreptului muncii - contracte individuale de muncă, state de plată, contract colectiv de muncă.

80. Dată 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.

81. Într-o altă orientare teoretică, nesusținută de practică judiciară, s-a apreciat că, în aplicarea dispozițiilor art. 13 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatările unui inspector teritorial de muncă, care obligă o societate la plata salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată pentru sectorul construcțiilor, nu obligă organele fiscale la recunoașterea dreptului de a aplica facilitățile fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138¹ și art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015.

82. Puncte de vedere teoretice exprimate în acest sens se regăsesc la nivelul: Curții de Apel Iași și al tribunalelor Ialomița, Ilfov și Vaslui.

83. În susținerea punctelor de vedere teoretice au fost expuse următoarele argumente.

84. O constatare a inspectoratului teritorial de muncă contrară celei aparținând organelor de inspecție fiscală nu reprezintă o chestiune de neclaritate a legii fiscale, ci de aplicare a legii fiscale, iar această chestiune nu poate fi valorificată de contribuabil în temeiul art. 13 alin. (6) din Codul de procedură fiscală.

85. Curțile de apel Alba Iulia, Bacău, Brașov, București, Cluj, Craiova, Galați, Oradea, Pitești, Ploiești, Suceava, Târgu Mureș și Timișoara au comunicat faptul că, în raza lor teritorială de competență, nu a fost identificată jurisprudență cu privire la chestiunile de drept supuse dezlegării.

86. Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat că la nivelul Secției judiciare - Serviciul judiciar civil nu se verifică, în prezent, practică judiciară în vederea promovării unui eventual recurs în interesul legii în problemele de drept ce formează obiectul sesizării.

VII. Jurisprudența Curții Constituționale a României

87. În jurisprudența Curții Constituționale a României nu au fost identificate repere relevante pentru soluționarea prezentei sesizări.

VIII. Jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului și a Curții de Justiție a Uniunii Europene

88. În jurisprudența instanțelor europene nu au fost identificate repere relevante cu privire la chestiunile de drept supuse dezlegării.

IX. Jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție în mecanismele de unificare a practicii

89. În jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție nu au fost identificate repere relevante cu privire la chestiunile de drept puse în discuție.

X. Raportul asupra chestiunii de drept

90. Prin raportul întocmit asupra chestiunii de drept, judecătorul-raportor a apreciat că:

– în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 60 pct. 5, ale art. 138¹ și ale art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (forma în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2021), angajatorii cu obiect de activitate declarat „Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice” - cod CAEN 2511 aplică facilitățile fiscale doar pentru acele activități aflate în legătură directă cu activități din sectorul construcții, definite ca atare la secțiunea F - „Construcții” a Ordinului nr. 337/2007;

– în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 13 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, constatările anterioare ale unui inspectorat teritorial de muncă, care obligă un angajator la plata salariului minim brut pe țară garantat în plată pentru sectorul construcții, nu constituie temei pentru obligarea ulterioară a organului fiscal la recunoașterea dreptului la aplicarea facilităților fiscale, reglementate de art. 60 pct. 5, art. 138¹ și art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

XI. Înalta Curte de Casație și Justiție

A. Asupra admisibilității sesizării

91. În privința obiectului și a condițiilor sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, legiuitorul, în cuprinsul art. 519 din Codul de procedură civilă, instituie o serie de condiții de admisibilitate pentru declanșarea acestei proceduri, condiții care se impun a fi întrunite în mod cumulativ, respectiv:

- existența unei cauze aflate în curs de judecată;
- instanța care sesizează Înalta Curte de Casație și Justiție să judece cauza în ultimă instanță;
- cauza care face obiectul judecății să se afle în competența legală a unui complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului investit să soluționeze cauza;
- soluționarea pe fond a cauzei în curs de judecată să depindă de chestiunea de drept a cărei lămurire se cere;
- chestiunea de drept a cărei lămurire se cere să fie nouă;
- chestiunea de drept să nu fi făcut obiectul statuării Înaltei Curți de Casație și Justiție și nici obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

92. Procedând la analiza admisibilității sesizării, se constată că primele cerințe referitoare la titularul sesizării și stadiul soluționării pricinii în ultimă instanță sunt îndeplinite.

93. Înalta Curte de Casație și Justiție a fost sesizată de un complet al Curții de Apel Constanța - Secția de contencios administrativ și fiscal, investit cu soluționarea recursului declarat împotriva hotărârii pronunțate de tribunal, în primă instanță, într-un litigiu în legătură cu anularea actelor administrativ-fiscale privind obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat.

94. Curtea de apel judecă în ultimă instanță astfel de cauze, potrivit dispozițiilor art. 281 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, raportat la art. 10 alin. (2) din Legea nr. 554/2004 și art. 96 pct. 3 din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 634 alin. (1) pct. 5 din Codul de procedură civilă, conform căruia „(1) Sunt hotărâri definitive: (...) 5. hotărârile date în recurs, chiar dacă prin acestea s-a soluționat fondul pricinii”.

95. De asemenea, este relevantă și legătura chestiunii de drept cu soluționarea cauzei în calea de atac declarată de recurenta-reclamantă împotriva sentinței prin care acțiunea introductivă a fost respinsă,

întemeiată pe prevederile art. 488 alin. (1) pct. 6 și 8 din Codul de procedură civilă, privind interpretarea art. 60 pct. 5, art. 138¹ și art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 296/2020, și art. 13 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, dispoziții legale în legătură cu care este sesizată Înalta Curte de Casație și Justiție pentru pronunțarea hotărârii prealabile.

96. Totodată, după consultarea jurisprudenței Înaltei Curți de Casație și Justiție se observă că asupra problemei de drept sesizate de curtea de apel instanța supremă nu a statuat printr-o altă hotărâre și nu există un recurs în interesul legii având același obiect care să se afle în curs de soluționare.

97. Înalta Curte constată că este îndeplinită și condiția noutății. Examinarea acesteia necesită, prin verificarea jurisprudenței recente, dacă, în procesul curent de aplicare a legii, instanțele au dat o rezolvare chestiunii de drept sesizate de instanța de trimitere. Cu alte cuvinte, ceea ce prezintă importanță sub acest aspect sunt existența și dezvoltarea unei practici judiciare constante în această materie.

98. Cel puțin aparent, la nivelul instanței de trimitere - Curtea de Apel Constanța - este iminentă apariția unei practici judiciare neunitare, întrucât există deja o jurisprudență în spețe similare (prezentată la paragrafele 61, 62 și 66 din prezenta decizie), atât în sensul respingerii cererii de chemare în judecată, respectiv dosarul în care a fost formulată încheierea de sesizare, cât și în sensul admiterii cererii de chemare în judecată, Dosarul nr. 46/88/2023 al Tribunalului Tulcea, dosar în prezent suspendat de instanța de recurs, până la soluționarea prezentei hotărâri prealabile. Tot în sensul respingerii cererii de chemare în judecată s-a pronunțat într-o speță similară și Tribunalul Cluj, în Dosarul nr. 1.891/117/2023, dosar la care face referire instanța de trimitere în încheierea de sesizare.

99. Ca urmare, poate fi reținută existența unei practici incipiente, ceea ce denotă că asupra chestiunii de drept nu s-a conturat o practică judiciară cristalizată și consolidată, de o manieră evidentă, într-o anumită direcție, astfel că mecanismul cu funcție de prevenție al hotărârii prealabile își dovedește pe deplin utilitatea.

100. Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept constată, în ceea ce privește condiția ca prin sesizare să fie dedusă o veritabilă chestiune de drept, susceptibilă de o dezlegare de principiu, că aceasta este îndeplinită.

101. În considerarea prevederilor art. 519 din Codul de procedură civilă, procedura hotărârii prealabile a fost rezervată „chestiunilor de drept” care prezintă caracter de noutate și dificultate legată de posibilitatea de a interpreta diferit un text de lege. Pentru a fi justificată intervenția instanței supreme în scopul preîntâmpinării unei jurisprudențe neunitare este necesar ca respectiva chestiune de drept să releve aspecte dificile și controversate de interpretare, date de neclaritatea normei, de caracterul incomplet al acesteia, susceptibil de mai multe sensuri ori accepțiuni deopotrivă justificate, față de imprecizia redactării textului legal.

102. În jurisprudența Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept s-a reținut că scopul mecanismului procedural reglementat de art. 519 - 521 din Codul de procedură civilă este de a contribui la transformarea practicii judiciare în una predictibilă (Decizia nr. 10 din 4 aprilie 2016, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 393 din 23 mai 2016, paragrafele 34 și 36), iar premisele declanșării acestei proceduri constau în iminenta apariție a unei practici judiciare neunitare (Decizia nr. 79 din 12 noiembrie 2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 117 din 14 februarie 2019, paragrafele 90-91) și în potențialul chestiunii de drept de a suscita interpretări diferite, fie ele doar prefigurate sau deja afirmate (Decizia nr. 32 din 30 martie 2020, publicată în Monitorul Oficial al

103. Chestiunile de drept sesizate reprezintă probleme reale, cu un grad de dificultate suficient de mare pentru a fi de natură să dea naștere unor interpretări diferite, în practică apărând soluții contrare ca urmare a interpretărilor diferite ale instanțelor de judecată.

104. În raport cu cele expuse mai sus, având în vedere dificultățile de interpretare generate de corelarea dispozițiilor legale care ar putea prefigura apariția unei practici neunitare, se constată că problemele de drept care fac obiectul sesizării sunt unele veritabile, instanțele manifestând dificultăți în interpretarea textelor de lege supuse interpretării și, prin urmare, necesită o rezolvare de principiu pe calea unei hotărâri prealabile.

105. În ceea ce privește modul de formulare a întrebărilor adresate de instanța de trimitere se reține însă necesitatea reformulării acestora, raportat la cadrul normativ relevant și în considerarea faptului că, în accepțiunea dispozițiilor art. 519 din Codul de procedură civilă, rolul Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept nu este de a analiza circumstanțe de fapt, ci de a da dezlegare unor chestiuni în legătură cu interpretarea și aplicarea legii.

106. În consecință, aspecte în legătură cu natura activităților derulate de operatorul economic, respectiv dacă activitatea acestuia (prestare servicii de fabricare și confecționare structuri metalice destinate construcției de nave) are sau nu legătură directă cu activitatea de construcții ori dacă depășește obiectul de activitate ce se încadrează în clasa CAEN 2511 (fiind necesară reîncadrarea în clasa CAEN 3011), excedează limitelor în care poate fi sesizat Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, deoarece privesc stabilirea unei situații de fapt, de competența exclusivă a instanței de trimitere.

107. Așadar, pentru a oferi un răspuns util instanței de trimitere este necesar să se considere că, prin intermediul primei întrebări, se solicită, în esență, să se stabilească dacă „în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 60 pct. 5, ale art. 138¹ și ale art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (forma în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2021), angajatorii cu obiect de activitate declarat «Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice» - Cod CAEN 2511, aplică facilitățile fiscale doar pentru acele activități aflate în legătură directă cu activitățile din sectorul construcții, definite ca atare la Secțiunea F - «Construcții» a Ordinului nr. 337/2007, sau și pentru alte activități, care nu au legătură directă cu acest sector?»

108. Totodată, prin cea de-a doua întrebare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă „în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 13 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, constatări anterioare ale unui inspectorat teritorial de muncă, care obligă un angajator la plata salariului minim brut pe țară garantat în plată pentru sectorul construcții, constituie temei pentru obligarea ulterioară a organului fiscal la recunoașterea dreptului la aplicarea facilităților fiscale, reglementate de art. 60 pct. 5, art. 138¹ și art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal?»

B.Cu privire la fondul chestiunilor de drept supuse dezlegării

109. Prima problemă de drept ce formează obiectul sesizării, astfel cum a fost reformulată, vizează interpretarea dispozițiilor art. 60 pct. 5, ale art. 138¹ și ale art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, forma în vigoare în perioada 1.01.2021-31.03.2022, sub aspectul determinării limitelor aplicării facilităților fiscale, din perspectiva naturii activității desfășurate de angajator și a legăturii acesteia cu sectorul construcțiilor civile sau de geniu, definit ca atare la secțiunea F - „Construcții” a Ordinului președintelui Institutului Național de Statistică nr. 337/2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN.

110. Cu caracter prioritar, se impune a se observa că interpretarea dispozițiilor art. 138¹ și ale art. 154

alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal se află în legătură directă cu modul de interpretare a prevederilor art. 60 pct. 5 din același act normativ, deoarece textele trimit explicit la aceste din urmă dispoziții, ce reglementează condițiile acordării facilităților fiscale, astfel că dezlegarea ce va fi dată cu privire la modul de interpretare a art. 60 pct. 5 din Codul fiscal urmează a se aplica, în mod corespunzător, și celorlalte norme ce fac obiectul sesizării.

111. În continuare se constată că soluționarea problemei de drept impune observarea atât a „literei”, cât și a „spiritului” legii, având în vedere că, astfel cum s-a reținut inclusiv în jurisprudența Curții Constituționale, în aplicarea principiului general de drept, potrivit căruia o normă juridică trebuie interpretată în sensul său pozitiv, generator de efecte juridice, „modalitățile juridice de interpretare a unei norme legale trebuie să aibă în vedere nu numai litera, ci și spiritul legii, astfel încât rezultatul aplicării practice a normei juridice să fie cât mai aproape de finalitatea urmărită de legiuitor” (Decizia Curții Constituționale a României nr. 456 din 4 iulie 2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 971 din 16 noiembrie 2018, paragraful 77).

112. În același scop și în considerarea obiectului sesizării de față, care privește interpretarea unor norme fiscale, se va da relevanță prevederilor art. 13 alin. (1), (2) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „(1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului, așa cum este exprimată în lege. (2) În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbateri și aprobare. (...) (4) Prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii”.

113. Aplicând aceste metode de interpretare, se constată, într-o analiză literală a textului art. 60 pct. 5 din Codul fiscal, că legiuitorul a condiționat recunoașterea dreptului angajatorilor la aplicarea facilităților fiscale de îndeplinirea cumulativă a condițiilor enumerate la lit. a)-e), prima dintre acestea [de la lit. a)] prevăzând explicit că „angajatorii desfășoară activități în sectorul construcții”, aceasta fiind, de altfel, condiția ce a dat naștere unor interpretări diferite și care a determinat instanța de trimitere să formuleze prezenta sesizare.

114. În continuare, în explicitarea condiției enunțate, legiuitorul precizează că activitățile desfășurate „în sectorul construcții” „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: (...) 2511 - Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice (...)”.

115. Observând modul de redactare a condiției de la art. 60 pct. 5 lit. a), cu subpct. i) și ii) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se va concluziona în sensul că legiuitorul a urmărit acordarea de facilități pentru activități în „sectorul construcțiilor”, într-o accepțiune mai largă a sintagmei, diferită de cea dată „sectoarelor de activitate” prin Ordinul nr. 337/2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN Rev. 2.

116. Astfel, noțiunea de „sector de activitate” din conținutul Ordinului nr. 337/2007 corespunde primului nivel din sistemul de codificare pentru CAEN Rev. 2, constând în titlul identificat printr-un cod alfabetic denumit „Secțiune”.

117. Totodată, în accepțiunea aceluiași ordin, „domeniile definite de codurile CAEN”, astfel cum este inserată condiția în norma fiscală la subpct. (ii), reprezintă cel de-al patrulea nivel din sistemul de codificare pentru CAEN Rev. 2, constând în titlul identificat printr-un cod numeric de 4 cifre (clase).

118. Revenind la condițiile impuse de art. 60 pct. 5 lit. a) din Codul fiscal, se va observa că legiuitorul a

avut în vedere, pentru acordarea facilităților fiscale, includerea în categoria activităților „din sectorul construcții” atât a activităților identificate ca atare în Ordinul nr. 337/2007 la secțiunea F (reprezentând sectorul de activitate) - „Construcții”, cât și a celor care se regăsesc identificate în conținutul ordinului la alte secțiuni (sectoare de activitate), în cauza în care s-a formulat prezenta sesizare interesând, în concret, activitățile din clasa CAEN 2511, ce fac parte din secțiunea (sectorul) C - „Industria prelucrătoare”, grupa 251 - „Fabricarea de construcții metalice”.

119. Concluzia care se impune, așadar, va fi în sensul că, în scopul acordării de facilități fiscale pentru „activități desfășurate în sectorul construcții”, potrivit art. 60 pct. 5 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, legiuitorul utilizează, în delimitarea domeniului de aplicare a acestor facilități, o noțiune autonomă, distinctă de cea atribuită de Ordinul nr. 337/2007 sectoarelor de activitate, dar aflată în strânsă legătură cu aceasta din urmă.

120. Dezlegarea înțeleșului și întinderii acestei noțiuni autonome din textul art. 60 pct. 5 lit. a) din Codul fiscal urmează a fi determinată prin cercetarea „scopului normei” și prin recurgerea la alte metode de interpretare, respectiv istorico-teleologică și contextuală sau sistematică, în condițiile în care o interpretare literală nu se dovedește suficientă.

121. În acest sens, o primă constatare are în vedere faptul că textele art. 60 pct. 5, ale art. 138¹ și art. 154 alin. (1) lit. r) din Codul fiscal au fost introduse în legislația fiscală prin Ordonanța de urgență a Guvernului 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, fiind ulterior modificate prin art. II al Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 43/2019 pentru modificarea și completarea unor acte normative care privesc stabilirea unor măsuri în domeniul investițiilor.

122. Introducerea de facilități fiscale și completarea Codului fiscal în acest sens își găsesc rațiunea în preambulul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 114/2018, care enunță scopul reglementării:

(...)

întrucât la data de 29 noiembrie 2018 s-a semnat Acordul dintre Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții privind măsuri pentru o creștere economică sustenabilă a României, bazată pe investiții, în următorii 10 ani, prin acordul încheiat între Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții se declară sectorul construcțiilor sector prioritar, de importanță națională pentru economia românească pe următorii 10 ani, începând cu 1 ianuarie 2019,

apreciind că sectorul construcțiilor reprezintă unul din domeniile prioritare pentru realizarea obiectivelor prevăzute în Programul de Guvernare,

ținând cont că activitatea de construcții este decisivă pentru realizarea proiectelor de investiții publice și private și având în vedere că în ultimii ani sectorul construcțiilor s-a confruntat cu dificultăți legate de asigurarea cu forță de muncă specializată și de o concurență neloială,

pentru a pune în aplicare cu prevederile Acordului încheiat între Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții pentru sectorul construcții se vor crea premisele pentru completarea cadrului normativ de nivel primar cu posibilitatea de a reglementa prin hotărâre a Guvernului niveluri ale salariului minim brut pe țară garantat în plată diferențiate pe domenii de activitate,

(...)

ținând cont că neadoptarea în regim de urgență afectează angajamentele Guvernului stabilite prin Acordul încheiat cu Federația Patronatelor Societăților din Construcții și va perpetua dificultățile legate

de asigurarea cu forță de muncă specializată în domeniul construcțiilor,

(...)

123. Art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, introdus prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018, a fost ulterior modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 43/2019 pentru modificarea și completarea unor acte normative care privesc stabilirea unor măsuri în domeniul investițiilor. La rândul său, în preambul, Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 43/2019 precizează următoarele:

(...)

Luând în considerare necesitatea clarificării măsurilor de sprijin a sectorului construcțiilor și a modului în care se determină cifra de afaceri pentru societățile care beneficiază de sprijin,

ca urmare a Acordului cu Federația Patronatelor din Construcții și măsurilor prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului 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, cu modificările și completările ulterioare, în primele 4 luni din 2019 volumul lucrărilor de construcții a înregistrat o dinamică record după criză, respectiv de 17,8%; în luna aprilie 2019 lucrările de construcții s-au majorat cu 33,4% față de aprilie 2018. Pentru ca aceste rezultate să se mențină este necesar ca de urgență să se clarifice măsurile de sprijin a sectorului construcțiilor și modul în care se determină cifra de afaceri pentru societățile care beneficiază de sprijin.

În cazul neadoptării măsurilor prevăzute prin prezentul act normativ, sectorul construcțiilor va avea o contribuție negativă la crearea produsului intern brut, așa cum s-a înregistrat în ultimii ani, cu repercusiuni directe asupra nivelului de trai.

(...)

124. Atât Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018, cât și Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 43/2019 au urmărit punerea în aplicare a prevederilor Acordului încheiat între Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții, prin care a fost declarat „sectorul construcțiilor” sector prioritar de importanță națională pentru economia românească pentru următorii 10 ani.

125. Potrivit tezei a II-a a art. 1 din Acordul încheiat între Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții: „(...) 1. Se declară sectorul construcțiilor sector prioritar, de importanță națională pentru economia românească pe următorii 10 ani, începând cu 1.01.2019. Prin „sector construcții” se înțelege activitatea de construcții, precum și principalele domenii de producere a materialelor de construcții, nominalizate în acest acord”.

126. Aplicând metodele de interpretare istorico-teleologică și sistematică prevederilor legale anterior menționate, concluzia care se impune este în sensul că „scopul” introducerii facilităților fiscale este reprezentat de protejarea sectorului economic al construcțiilor, facilitățile fiscale nefiind însă rezervate în mod exclusiv activităților specifice din sectorul de activitate „Construcții”, identificat ca atare în Ordinul nr. 337/2007 (secțiunea F - „Construcții”), ci și activităților identificate în cuprinsul ordinului ca aparținând altor sectoare de activitate (secțiuni), cu condiția ca acestea din urmă să aibă legătură directă/să fie adiacente sectorului construcțiilor.

127. O astfel de concluzie, referitoare la necesitatea existenței unei legături între activitățile de producere a „materialelor de construcții” și sectorul de activitate „Construcții”, se desprinde și din preambulul Acordului încheiat între Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții, care precizează:

Apreciind că sectorul construcțiilor reprezintă unul din domeniile prioritare pentru realizarea obiectivelor prevăzute în Programul de Guvernare,

Ținând cont că activitatea de construcții este decisivă pentru realizarea proiectelor de investiții publice și private,

(...)

Având în vedere că în unele sectoare adiacente activității de construcții, care asigură materii prime și materiale de construcții, există o concurență ridicată a importurilor de astfel de produse, ceea ce face ca acestea să înregistreze rate de profitabilitate mai reduse decât în activitatea de construcții, realizarea obiectivelor prevăzute în Programul de Guvernare,

Ținând cont că activitatea de construcții este decisivă pentru realizarea proiectelor de investiții publice și private, (...)

128. Toate aceste mențiuni conduc către concluzia potrivit căreia, efect al declarării „sectorului construcțiilor”, astfel cum este definit în accepțiunea Acordului încheiat între Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții, drept domeniu prioritar pentru realizarea obiectivelor din Planul de guvernare, legiuitorul a urmărit acordarea de facilități în scopul sprijinirii atât a activităților de construcții, specifice secțiunii F - „Construcții” din Ordinul nr. 337/2007, cât și a activităților „aflate în legătură directă cu activitatea de construcții”. Acesta reprezintă așadar motivul pentru care, cu ocazia modificării Codului fiscal și a inserării dispozițiilor art. 60 pct. 5 lit. a) subpct. (i) și (ii) au fost indicate drept activități economice ce fac obiect al facilităților fiscale activitățile de construcții și activitățile aflate în legătură directă cu activitățile de construcții, prin prestarea celor din urmă putând fi asigurată, în mod eficient, atingerea obiectivului urmărit, respectiv protejarea și sprijinirea sectorului construcții.

129. În consecință, pentru a se asigura scopul reglementării, în determinarea limitelor în care sunt aplicabile facilitățile fiscale, dispuse prin normele de drept supuse interpretării, urmează a se avea în vedere desfășurarea de către angajatori atât a activităților de construcții, definite ca atare în Ordinul nr. 337/2007, la secțiunea F - „Construcții”, cât și a activităților adiacente activității de construcții, inclusiv cele definite la secțiunea C - „Industria prelucrătoare”, clasa CAEN 2511, dacă sunt în legătură directă cu activitățile specifice sectorului de activitate „Construcții” (descrise la secțiunea F din ordin).

130. Tot în legătură cu dezlegarea înțelesului și întinderii sintagmei „sectorul construcții”, utilizate în conținutul art. 60 pct. 5 lit. a) din Codul fiscal, o a doua constatare are în vedere faptul că norma legală dispune, așa cum s-a precizat anterior, asupra necesității îndeplinirii cumulative a condițiilor de la lit. a)-e), în scopul acordării facilităților fiscale, una dintre aceste condiții, menționată la art. 60 pct. 5 lit. b), fiind în legătură cu necesitatea realizării unei cifre de afaceri „din activitățile menționate la lit. a) și alte activități specifice domeniului construcții”, în limita a cel puțin 80% din cifra de afaceri.

131. În legătură cu această condiție, legiuitorul a prevăzut la art. 60 pct. 5 lit. e) din Codul fiscal că: „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”.

132. În aplicarea dispozițiilor art. 60 pct. 5 lit. e) din Codul fiscal, a fost emis Ordinul președintelui Comisiei Naționale de Strategie și Prognoză nr. 239/2019 pentru aprobarea metodologiei privind mecanismul de calcul al cifrei de afaceri, care la art. 1 alin. (2) arată următoarele:

(...)

(2) Mecanismul de calcul al cifrei de afaceri prevăzut de prezenta metodologie se aplică de către societățile înființate conform Legii nr. 31/1990 privind societățile, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumite în continuare societăți, care au înregistrat în actul constitutiv cel puțin unul din codurile menționate la art. 60 pct. 5 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumit în continuare Codul fiscal, și care desfășoară efectiv activitate de construcții.

(...)

133. Observând aceste dispoziții ale actului cu caracter normativ, precum și prevederile art. 60 pct. 5 lit. a) din Legea nr. 227/2015 în aplicarea cărora au fost date, într-o interpretare teleologică și sistematică a normelor concluzia care se impune este aceeași cu cea care a rezultat potrivit primei linii de argumentare, în sensul în care intenția legiuitorului a fost de a acorda facilități fiscale pentru activitățile specifice sectorului construcții (astfel cum este definit la secțiunea F - „Construcții” din Ordinul nr. 337/2007), precum și pentru alte activități ce se încadrează în codurile CAEN enumerate de norma fiscală, dacă au legătură directă cu activitatea de construcții.

134. În concluzie, pentru argumentele anterior expuse, se impune a se răspunde primei întrebări adresate de instanța de trimitere în sensul că, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 60 pct. 5, ale art. 138¹ și ale art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (forma în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2021), angajatorii cu obiect de activitate declarat „Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice” - Cod CAEN 2511 aplică facilitățile fiscale doar pentru acele activități aflate în legătură directă cu activități din sectorul construcții, definite ca atare la secțiunea F - „Construcții” a Ordinului nr. 337/2007.

135. În ceea ce privește cea de-a doua întrebare cu care a fost sesizat Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept al Înaltei Curți de Casație și Justiție, astfel cum a fost reformulată, urmează a se constata că aceasta are ca obiect interpretarea și aplicarea prevederilor art. 13 alin. (6) din Legea nr. 207/2017 privind Codul de procedură fiscală, respectiv condițiile de aplicare a principiului in dubio contra fiscum.

136. O primă observație, ce se impune în dezlegarea chestiunii de drept, se referă la aceea că textul supus interpretării face parte din art. 13 al Codului de procedură fiscală, cu denumirea marginală „Interpretarea legii”, ce conține reguli de interpretare a normelor fiscale.

137. Din modul de redactare a normei de procedură, respectiv din modalitatea în care au fost ordonate alineatele articolului 13, se reține că legiuitorul a stabilit o ordine în aplicarea regulilor de interpretare, pornind de la interpretarea literală și continuând cu interpretarea sistematică și istorico-teleologică, subliniind mai apoi, la alin. (5), că: „Prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul”.

138. Potrivit dispozițiilor art. 13 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, abia după epuizarea regulilor de interpretare de la alin. (1)-(5) și doar în ipoteza în care prevederile legislației rămân neclare se poate proceda la aplicarea principiului in dubio contra fiscum, în sensul în care norma se va interpreta în favoarea contribuabilului/plătitorului.

139. Observând obiectul sesizării de față, se constată că instanța de fond a interogat Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 13 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală nu ca efect al persistenței neclarității legii, în urma aplicării regulilor de interpretare de la alin. (1)-(5) ale art. 13, ci drept consecință a existenței unor constatări anterioare ale unui inspectorat teritorial de muncă, în legătură cu modul de stabilire, de către

operatorul economic angajator, a salariului minim brut pe țară garantat în plată pentru sectorul construcții, contrare constatărilor organelor fiscale de control.

140. Or, potrivit prevederilor art. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu denumirea marginală „Aplicarea unitară a legislației”:

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

(2) Ministerul Finanțelor Publice, în calitate de organ de specialitate al administrației publice centrale, are rolul de a coordona aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale.

(3) În cadrul Ministerului Finanțelor Publice funcționează Comisia fiscală centrală, care are responsabilități de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitară a Codului fiscal, a prezentului cod, a legislației subsecvente acestora, precum și a legislației a cărei aplicare intră în sfera de competență a A.N.A.F. (...)

(5) Comisia fiscală centrală este coordonată de secretarul de stat din Ministerul Finanțelor Publice care răspunde de politicile și legislația fiscală. (...)

(7) Deciziile Comisiei fiscale centrale se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I

141. Totodată, potrivit art. 6 alin. (1) teza a II-a din același act normativ:

(...)

În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor.

(...)

142. În considerarea acestor dispoziții legale, se va reține că dețin competențe în interpretarea și aplicarea normelor fiscale Ministerul Finanțelor, organele de control fiscal, organele de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor, care emit opinii scrise prin care se asigură aplicarea unitară a legislației fiscale, precum și instanțele de judecată.

143. Se constată, așadar, că inspectoratele teritoriale de muncă nu dețin competențe în interpretarea normelor fiscale, sens în care se impun a fi observate inclusiv prevederile art. 1 alin. (3) din Legea nr. 108/1999 pentru înființarea și organizarea Inspecției Muncii, potrivit căreia: „(3) Inspecția Muncii îndeplinește funcția de autoritate de stat, prin care asigură exercitarea controlului în domeniile relațiilor de muncă, securității și sănătății în muncă și supravegherii pieței.”

144. Conform art. 6 alin. (2) pct. A lit. a) și b) din același act normativ: „Inspecția Muncii are următoarele atribuții specifice: A. în domeniul relațiilor de muncă: „a) controlează aplicarea reglementărilor legale, generale și speciale, cu privire la încheierea, executarea, modificarea, suspendarea și încetarea contractelor individuale de muncă; b) controlează stabilirea și acordarea drepturilor cuvenite salariaților ce decurg din lege, din contractul colectiv de muncă aplicabil și din contractele individuale de muncă;”.

145. Potrivit art. 3 alin. (2) din Regulamentul de organizare și funcționare a Inspecției Muncii, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 488/2017, cu modificările ulterioare: „(2) Pe teritoriul județelor și al municipiului București, activitatea de control în domeniul de competență se realizează prin

inspectoratele teritoriale de muncă, ale căror atribuții sunt stabilite prin regulamentul de organizare și funcționare al inspectoratului teritorial de muncă, aprobat prin ordin al ministrului muncii și justiției sociale.”

146. În concluzie, în considerarea prevederilor anterior expuse, ce determină limitele de competență în interiorul cărora acționează inspectoratele teritoriale de muncă, nu se poate aprecia că formularea unui punct de vedere de către un astfel de organism de control, prin care sunt interpretate și aplicate dispoziții speciale din legislația muncii (inclusiv în legătură cu determinarea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată pentru sectorul construcții), ar putea fi echivalentă epuizării etapelor de interpretare reglementate de art. 13 alin. (1)-(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru a se proceda la aplicarea principiului in dubio contra fiscum reglementat de art. 13 alin. (6) din același act normativ și pentru a fi obligat organul fiscal la recunoașterea dreptului angajatorului la aplicarea facilităților fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138¹ și art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

147. Pentru aceste motive, se va răspunde celei de-a doua întrebări formulate de instanța de trimitere în sensul că, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 13 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, constatările anterioare ale unui inspectorat teritorial de muncă, care obligă un angajator la plata salariului minim brut pe țară garantat în plată pentru sectorul construcții, nu constituie temei pentru obligarea ulterioară a organului fiscal la recunoașterea dreptului la aplicarea facilităților fiscale reglementate de art. 60 pct. 5, art. 138¹ și art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În numele legii

DECIDE:

Admite sesizarea formulată de Curtea de Apel Constanța - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Încheierea din 8 ianuarie 2024, pronunțată în Dosarul nr. 1.654/88/2022, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile și, în consecință, stabilește că:

În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 60 pct. 5, ale art. 138¹ și ale art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (forma în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2021), angajatorii cu obiect de activitate declarat „Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice” - cod CAEN 2511 aplică facilitățile fiscale doar pentru acele activități aflate în legătură directă cu activități din sectorul construcții, definite ca atare la secțiunea F - „Construcții” a Ordinului nr. 337/2007. În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 13 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, constatările anterioare ale unui inspectorat teritorial de muncă, care obligă un angajator la plata salariului minim brut pe țară garantat în plată pentru sectorul construcții, nu constituie temei pentru obligarea ulterioară a organului fiscal la recunoașterea dreptului la aplicarea facilităților fiscale reglementate de art. 60 pct. 5, art. 138¹ și art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 521 alin. (3) din Codul de procedură civilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 16 septembrie 2024.

PREȘEDINTELE SECȚIEI DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

ELENA-DIANA TĂMAGĂ,

Magistrat-asistent,

Elena-Mădălina Ivănescu
