ICCJ – Cotă redusă de TVA. Calificare raporturi juridice. Cesiune contract

R O M Â N I A

ÎNALTA CURTE DE CASAŢIE ŞI JUSTIŢIE

SECŢIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ŞI FISCAL

Decizia nr. 908/2014	Dosar nr. 10755/62/2010

Şedinţa publică de la 25 februarie 2014

Asupra recursului de faţă;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin Sentinţa civilă nr. 611/CA din 16 februarie 2011, Tribunalul Braşov, secţia comercială şi de contencios administrativ, a dispus declinarea competenţei de soluţionare a dosarului către Curtea de Apel Braşov, secţia de contencios administrativ şi fiscal, reţinând în esenţă că, faţă de suma totală a obligaţiilor fiscale reţinute în sarcina reclamantei, anume 1.508.933 RON, competenţa de judecată în primă instanţă aparţine curţii de apel, potrivit art. 10 alin. (1) din Legea nr. 554/2004.

Prin acţiunea introductivă, reclamanta SC V.S. SRL, în contradictoriu cu pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov, a solicitat anularea Deciziei din 31 august 2010 emisă de pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov referitoare la aplicarea cotei restrânse de TVA de 5,5% şi obligarea organului fiscal pârât la rambursarea TVA-ului deductibil aferent facturii emise pentru contractul de cesiune încheiat de reclamantă şi SC C. SA.

În motivarea acţiunii, reclamanta a arătat că inspecţia fiscală parţială s-a desfăşurat în perioada 27 aprilie 2010 – 17 mai 2010 la sediul SC K. SRL şi la sediul Direcţiei Generale a Finanţelor Publice Braşov, având ca obiect verificarea modului de constituire, declarare şi virare a obligaţiilor fiscale la Bugetul general consolidat, a legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale pentru perioada 1 februarie 2009 – 28 februarie 2010.

Referitor la TVA colectată suplimentar de către echipa de inspecţie fiscală în sumă totală de 1.129.912 RON s-a susţinut că nu este datorată de SC K. S.R.L. întrucât contractul de asociere în participaţiune având ca obiect "realizare investiţie: bloc de locuinţe în regim de credit ipotecar având regimul de înălţime D+P+12E situat în Braşov, str. M., FN, poz. 3" încheiat între SC K. SRL, în calitate de asociat prim şi Municipiul Braşov, în calitate de asociat secund, completat cu actele adiţionale la acesta, prevede că asociatul prim SC K. SRL se obligă să transmită în proprietatea Municipiului Braşov adăpostul de protective civilă, şi după caz, un număr de apartamente a căror arie utilă să fie de 18% din aria totală utilă, iar asociatul secund Municipiul Braşov să transmită SC K. SRL, proprietatea terenului aferent construcţiilor, în suprafaţă de 1.602,00 mp înscris în C.F. nr. X cad. X mai puţin cota aferentă apartamentelor ce vor intra în proprietatea Municipiului Braşov.

Deşi s-a probat că apartamentele au fost transmise către Municipiul Braşov ca urmare a actului de partaj voluntar nr. x/2009 încheiat în baza H.C.L. nr. 867/2009, fiind de notorietate faptul ca prin Programul Agenţiei Locale de Locuinţe Braşov sunt repartizate locuinţe familiilor cu probleme sociale, în mod eronat echipa de inspecţie fiscală a procedat la stabilirea TVA colectată suplimentar prin aplicarea art. 140 alin. (1) din Capitolul VIII: Cotele de taxă din Legea nr. 571/2003 care prevede " (1) Cota standard este de 19% şi se aplică asupra bazei de impozitare pentru

operaţiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

S-a susţinut că această calificare a raportului juridic dintre reclamantă şi Municipiul Braşov, ca fiind un raport de vânzare-cumpărare a unor imobile este cu totul eronată, la stabilirea TVA colectată suplimentar, asupra valorii în sumă de 5.943.269 RON a imobilelor trecute în proprietatea Municipiului Braşov, trebuind a fi aplicată cota redusă de 5% prevăzută de art. 140 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind C. fisc., rezultând o cotă de TVA de 297.163,45 RON (5.943.269 x 5% = 297.163,45 RON) colectată suplimentar, exigibilă la data de 25 ianuarie 2010, şi nu 1.129.221 RON TVA de 19%, colectată suplimentar.

Referitor la TVA nedeductibilă stabilită de către echipa de inspecţie fiscală, în sumă totală de 243.648 RON s-a arătat că SC K. SRL îndeplineşte toate condiţiile prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei în sumă de 243.648 RON.

S-a precizat că între SC K. SRL şi SC C. SA Braşov s-au derulat două categorii de raporturi juridice: pe de o parte raporturi juridice în baza convenţiei de împrumut, pe de altă parte raporturi juridice în baza convenţiei-cadru din 9 februarie 2009 privind cedarea executării contractului de asociere în participaţiune din 26 septembrie 2007.

Astfel, SC K. SRL în calitate de asociat prim a SC C. SA a acordat împrumuturi în sumă totală de 1.526.007 RON, din care suma de 243.648 RON către SC C. SA.

S-a mai arătat că între părţi s-a încheiat convenţia-cadru din 9 februarie 2009 privind cedarea executării contractului de asociere în participaţiune din 26 septembrie 2007, preluându-se astfel de către cesionar toate documentele şi autorizaţiile obţinute de SC C. SA având stabilit ca şi preţ suma de 1.526.007 RON, prin aceasta SC K. SRL dobândind în proprietate

drepturile şi obligaţiile contractului de asociere în participaţiune din 26 septembrie 2007.

Având în vedere aceste aspecte, s-a considerat că acest contract nu poate reprezenta o prestare de servicii.

S-a mai arătat că prin încheierea actului adiţional nr. 2/2009 la contractul de asociere în participaţiune din 26 septembrie 2007, SC K. SRL a devenit asociat prim în contract, ceea ce constituie dovada incontestabilă a «prestării serviciului», fapt certificat prin semnătura şi ştampila reprezentantului Municipiului Braşov.

S-a considerat că sunt respectate prevederile şi art. 134^2 alin. (1) faptul generator fiind reprezentat de data semnării actului adiţional nr. 2/2009 la contractul de asociere în participaţiune din 26 septembrie 2007.

În concluzie, s-a considerat că în mod eronat organele de control, întemeindu-şi în drept concluziile pe art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, au privit cele două tranzacţii care s-au derulat între SC K. SRL şi SC C. SA Braşov, ca tranzacţii care “nu au un scop economic, astfel încât să nu fie luate în considerare de autorităţile fiscale”.

Referitor la majorările de întârziere aferente obligaţiilor fiscale principale, calculate în sumă totală de 135.373 RON, stabilite suplimentar de echipa de control, având caracter accesoriu, în virtutea principiului accesorium sequitur principale, s-a solicitat să se constate că nu vor mai fi datorate.

În cauză a formulat întâmpinare organul fiscal pârât, solicitând respingerea acţiunii reclamantei şi menţinerea actelor administrative fiscale, pentru considerentele următoare:

În ceea ce priveşte taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, s-a arătat că reclamanta nu a prezentat echipei

de inspecţie fiscală un document, astfel cum este prevăzut la pct. 23 alin. (10) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a C. fisc.

Cu referire la modul de încadrare a tranzacţiei s-a arătat că schimbul de imobile reprezintă o operaţiune care implică o livrare de bunuri (imobil construit) în contrapartidă cu livrarea unui alt bun (teren în suprafaţa de 1.602 mp), iar starea de fapt prezentată de reclamantă potrivit cu care asocierea cu municipalitatea în vederea realizării în comun unor acţiuni de interes local are asigurat caracterul social al locuinţelor cedate nu poate fi primită de către instanţa de judecată, fiind aplicat în mod legal cota de 19% asupra valorii de 5.943.269 RON reprezentând valoarea imobilelor trecute în proprietatea Municipiului Braşov, rezultând TVA în sumă de 1.129.221 RON exigibilă la data de 25 ianuarie 2010.

Referitor la TVA în sumă de 243.648 RON stabilită ca fiind nedeductibilă, ţinând cont de prevederile art. 11 alin. (1) C. fisc., s-a arătat că organele de inspecţie fiscală au reîncadrat în mod legal forma tranzacţiei pentru a reflecta conţinutul economic al acesteia şi au respins de la deductibilitate, inclusiv de la rambursare suma de 243.648 RON reprezentând TVA.

Cu privire la suma de 135.373 RON reprezentând majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar de plată, s-a arătat că acestea au fost calculate în mod legal în baza art. 119 alin. (1) şi art. 120 alin. (1), (2) şi (7) C. proc. fisc.

Prin Sentinţa nr. 92 din 2 mai 2012 a Curţii de Apel Braşov, secţia contencios administrativ şi fiscal, s-a admis în parte acţiunea formulată de reclamanta SC K. SRL, în contradictoriu cu pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov şi, în consecinţă:

S-a anula Decizia nr. 1348 din 31 august 2010 emisă de pârâta

Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov referitoare la aplicarea cotei restrânse de TVA de 5,5% şi la rambursarea TVA-ului deductibil aferent facturii emise pentru contractul de cesiune încheiat de reclamantă cu SC C. SA şi, în consecinţă:

S-a admis contestaţia din 14 iunie 2010 formulată de reclamantă împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecţie fiscală în raportul de inspecţie fiscală din 17 mai 2010, dispoziţia privind măsurile stabilite de inspecţia fiscală din 17 mai 2010 şi decizia de impunere din 18 mai 2010.

A fost obligată pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov să ramburseze către reclamantă suma de 765.636 RON.

Au fost respinse restul pretenţiilor reclamantei privind suspendarea efectelor deciziei de impunere din 18 mai 2010 ca fiind rămasă fără obiect.

A fost obligată pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov la plata cheltuielilor de judecată către reclamantă în cuantum de 2.008,30 RON reprezentând taxe de timbru şi costul expertizei judiciare fiscal-contabile.

Pentru a pronunţa această soluţie, Curtea de apel a reţinut sub aspectul situaţiei de fapt că reprezentanţi ai organului fiscal pârât au efectuat control fiscal la societatea comercială reclamantă, finalizat prin raportul de inspecţie fiscală din 17 mai 2010, Dispoziţia privind măsurile stabilite de echipa de inspecţie fiscală din 17 mai 2010 şi decizia de impunere din 18 mai 2010 emisă în baza acestor acte administrative fiscale.

S-a reţinut că prin decizia din 14 iulie 2010, Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov a dispus respingerea ca neîntemeiată şi nemotivată a contestaţiei formulate de către SC K. SRL referitor la dispoziţia privind măsurile stabilite de echipa de inspecţie fiscală din 17 mai 2010. Prin decizia

din 31 august 2010, Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestaţiei formulata de către SC K. SRL împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecţie fiscală prin raportul de inspecţie fiscală din 17 mai 2010, prin care s-a stabilit suplimentar suma de 1.508.933 RON (reprezentând 1.373.560 RON TVA şi 135.373 RON majorări de întârziere aferente TVA); decizia de impunere din 18 mai 2010.

Prin contestaţia formulată în faţa organului fiscal şi mai apoi completată, a contestat raportul de inspecţie fiscală din 17 mai 2010; dispoziţia privind măsurile stabilite de echipa de inspecţie fiscală din 17 mai 2010 şi decizia de impunere din 18 mai 2010 emisă în baza acestora.

S-a arătat în sentinţa atacată că din adresa nr. 2010-32508 din 17 mai 2010, emisă de Direcţia Patrimoniu din cadrul Primăriei Braşov către reclamanta SC K. SRL, a rezultat faptul că “apartamentele au fost transmise către Municipiul Braşov ca urmare a actului de partaj voluntar nr. x/2009 încheiat în baza H.C.L. nr. 867/2009 privind aprobarea repartizării beneficiilor rezultate în urma asocierii Municipiului Braşov cu SC K. SRL pentru construirea de locuinţe ale Agenţiei Locale de Locuinţe în Braşov, str. M.”, iar Municipiul Braşov a transmis terenul aferent celorlalte apartamente aflate în proprietatea SC K. SRL.

Având în vedere dispoziţiile H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind C. fisc. valabil pe anul 2009 Titlul VI pct. 23 alin. (10) şi reţinând concluziile expertizei contabile şi probele de la dosarul cauzei, instanţa a constatat că în mod eronat echipa de inspecţie fiscală a procedat la stabilirea TVA colectată suplimentar prin aplicarea art. 140 alin. (1) din Capitolul VIII: Cotele de taxă din Legea nr. 571/2003 care prevede “(1) Cota standard este de 19% şi se aplică asupra bazei de impozitare pentru operaţiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”, în realitate

cota de TVA aplicabilă predării apartamentelor cu destinaţia de locuinţă socială, fiind cea redusă de 5%.

În privinţa celorlalte capete de cerere din acţiune, Curtea de apel a constatat că expertiza contabilă a stabilit că SC K. SRL a acordat împrumuturi totale de 1.526.007 RON către SC C. SA pe baza convenţiei de împrumut din 2 aprilie 2008, sumele fiind achitate integral de reclamantă pentru a se obţine avizele necesare pentru realizarea blocului de locuinţe, iar potrivit dispoziţiilor art. 141 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind C. fisc., împrumuturile acordate unei societăţi comerciale în vederea asigurării resurselor financiare reprezintă operaţiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată.

S-a mai reţinut că cesiunea unui contract este o prestare de servicii în accepţiunea C. fisc., câtă vreme nu reprezintă o livrare de bunuri, fiind o operaţiune deductibilă de TVA, astfel că ar fi trebuit ca SC C. să emită factură către SC K. SRL fără TVA. La momentul plăţii sumei totale de 1.526.007 RON între cele două societăţi comerciale, SC C. SA a declarat şi achitat TVA în sumă de 243.648 RON, plăţile fiind făcute cu mijloace bancare, astfel că societatea reclamantă are dreptul să deducă TVA în valoarea menţionată mai sus înscrisă în factura din 4 martie 2009, concluzie pe care instanţa de judecată o apreciază ca fiind corectă.

Sub aspectul modului de calcul al obligaţiilor fiscale cu privire la care reclamanta a formulat contestaţia şi, ulterior, acţiunea, Curtea de apel şi-a însuşit modul de calcul utilizat de către expertul judiciar contabil, neputând fi reţinute obiecţiunile formulate de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov în această privinţă, întrucât, aşa cum s-a reţinut şi în raportul de expertiză judiciară din cauză, sunt îndeplinite condiţiile legale prevăzute de art. 146 alin. (1) C. fisc. pentru deductibilitatea TVA-ului aferent facturii din 4 martie 2009.

În concluzie, Curtea de apel a reţinut, valorizând şi concluziile expertizei financiar-contabile judiciare efectuate în cauză, faptul că este îndeplinită condiţia referitoare la deductibilitatea cheltuielilor menţionate de organul de control fiscal în actele administrative fiscal atacate.

În ceea ce priveşte restul pretenţiilor reclamantei privind suspendarea efectelor deciziei de impunere din 18 mai 2010 s-a apreciat că petitul a rămas fără obiect.

Împotriva acestei sentinţe a formulat recurs pârâtul Ministerul Finanţelor Publice – Agenţia Naţională pentru Administrare Fiscală – Direcţia Generală a Finanţelor Publice a Judeţului Braşov, criticând-o pentru nelegalitate şi netemeinicie.

Motivele de recurs invocate se încadrează în dispoziţiile art. 304 pct. 7 şi 9 C. proc. civ. invocându-se greşita aplicare a dispoziţiilor C. fisc. a normelor metodologice de aplicare a C. fisc. şi a dispoziţiilor Ordinelor Ministerului Finanţelor Publice nr. 1752/2005 şi nr. 1899/2004, arătându-se următoarele aspecte de nelegalitate.

Primul aspect priveşte cote de TVA aplicabilă asupra apartamentelor livrate către Municipiul Braşov.

Se arată că în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (2^1) lit. d) din C. fisc.

“Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrare, locuinţelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuinţa include şi amprenta la sol a locuinţei în sensul prezentului titlu, prin locuinţă livrată ca parte a politicii sociale se înţelege:

[..]

d) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt

construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenţionată unor persoane sau familii a căror situaţie economică nu le permite accesul la o locuinţă în proprietate sau închirierea unei locuinţe în condiţiile pieţei.”

Totodată, la pct. 23 alin. (10) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a C. fisc. sunt detaliate condiţiile în care se poate aplica cota de 5%. Astfel, potrivit textului de lege arătat, pentru a fi aplicabilă cota de 5%, “cumpărătorul va pune la dispoziţia vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declaraţie pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condiţiile stabilite la art. 140 alin. (2^1) lit. c) pct. 1 şi 2 din C. fisc., care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.”

În fapt această declaraţie nu a fost depusă, fiind în schimb depusă o declaraţie dată de viceprimarul Municipiului Braşov, G.A.A., din cuprinsul căreia rezultă că imobilele livrate de SC K. SRL Municipiului Braşov vor fi atribuite cu chirie subvenţionată unor persoane sau familii a căror situaţie nu le permite accesul la o locuinţă în proprietate sau să închirieze o locuinţă în condiţiile pieţei. Această declaraţie a fost dată în faţa avocatului I.S. în data de 2 decembrie 2009 şi are încheiere de dată certă din 2 decembrie 2009.

Se arată că această declaraţie ulterioară nu poate complini lipsa declaraţiei notariale prevăzute de lege, reclamanta-intimată având obligaţia să emită factura fiscală pentru apartamentele livrate la data realizării transportului dreptului de proprietate prin act notarial autentificat la 16 decembrie 2009, dată la care intervine şi exigibilitatea TVA.

Se arată că motivele invocate de instanţa de fond sunt străine de natura cauzei şi care nu sunt de natură a infirma faptul că organul de inspecţie fiscală a aplicat în mod legal cota de

19% asupra valorii imobilelor trecute în proprietatea Municipiului Braşov.

Al doilea aspect de nelegalitate priveşte TVA-ul în sumă de 243.648 RON aferent facturii din 4 martie 2009 emisă de către SC C. SA Braşov către reclamanta-intimată.

Se arată că această factură s-a încheiat deoarece situaţia financiară a SC C. SA nu a mai permis realizarea imobilului menţionat şi deoarece SC K. SRL a achitat către SC C. SA sumele necesare obţinerii avizelor necesare s-a încheiat în data de 9 februarie 2009 o convenţie cadru pentru cedarea executării contractului de asociere în participaţiune din 26 septembrie 2007 către SC K. SRL prin care beneficiarul a preluat toate documentele şi autorizaţiile obţinute de SC C. SA şi s-a obligat să aducă la îndeplinire acest contract de asociere cu Primăria Municipiului Braşov.

Recurenta arată că factura menţionată nu a fost emisă cu respectarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) C. fisc. coroborat cu dispoziţiile pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, referitor la documentele privind serviciile prestate: situaţii de lucrări, rapoarte ori orice alte elemente care să conducă la cuantificarea tranzacţiei derulate şi la stabilirea momentului exigibilităţii taxei pe valoarea adăugată, nerespectând prevederile art. 134^1, alin. (4) şi art. 134^2, alin. (1) din C. fisc.

Potrivit art. 134^1, alin. (4) şi art. 134^2, alin. (1) C. fisc. “prestările de servicii decontate pe bază de situaţii de lucrări, cum sunt serviciile de construcţii-montaj, consultanţă, cercetare, expertiză şi alte servicii similare, faptul generator ia naştere la data emiterii situaţiilor de lucrări sau, după caz la data la care aceste situaţii sunt acceptate de beneficiar. (..).

Art. 134^2 alin. (1) “Exigibilitatea taxei intervine la data la

care are loc faptul generator.”

În fapt, aşa cum rezultă şi din cuprinsul convenţiei, facturile emise pe parcursul anului 2008, încasate prin mijloace de decontare bancară şi stornate prin factura din 4 martie 2009 au reprezentat împrumuturi între cele două societăţi comerciale acordate în baza convenţiei. Aceste operaţiuni sunt reglementate de prevederile art. 100 din Legea nr. 99/1999 privind unele măsuri pentru accelerarea reformei economice cu modificările şi completările ulterioare, unde se arată că orice persoană, dacă nu primeşte depozite, poate vinde pe credit sau poate acorda împrumuturi, fără a fi aplicabile dispoziţiile Legii bancare nr. 58/1998″.

Astfel, sumele plătite în baza convenţiei de împrumut nu pot constitui avansuri în sensul taxei pe valoarea adăugată şi sunt în fapt operaţiuni scutite de taxă în conformitate cu prevederile art. 141, alin. (2), lit. a), pct. 1) C. fisc. şi prevederile pct. 40 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a C. fisc. În acest sens, dacă o persoană impozabilă a facturat din eroare cu taxă prestări de servicii scutite conform art. 141 din C. fisc., este obligată să storneze facturile emise, fără a avea dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operaţiune scutită. Astfel trebuie să solicite stornarea facturii respective, emiterea unei noi facturi fără taxă.

Se arată că reclamanta a încălcat prevederile art. 147^3 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 prin care se precizează că “dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, aceasta nu se reportează în perioada fiscală următoare”. Astfel prin emiterea facturii din 4 mai 2009 reclamanta a încercat să recupereze TVA neaprobată la rambursare prin raportul de inspecţie fiscală din 9 iulie 2008 şi regularizarea din decontul lunii iulie 2008.

Se arată că organul fiscal în mod corect conform art. 11 alin.

(1) C. fisc. a reîncadrat şi calificat corect convenţia cadru din 9 februarie 2009 privind cedarea executării contractului de în participaţiune din 26 septembrie 2007. Prin această convenţie părţile convin să fie stornate facturile ce priveau împrumuturile acordate şi hotărăsc să reîncadreze aceste împrumuturi ca fiind plată pentru cedarea executării contractului de asociere în participaţiune şi care să îi permită rambursarea sumei de 243.648 RON în condiţiile în care suma pentru care se solicită rambursarea, erau în realitate sume plătite către SC C. SA care au fost date cu titlu de împrumut fiind scutite de TVA.

În ceea ce priveşte obligaţia stabilită în sarcina recurentei de a rambursa către reclamantă suma de 765.636 RON, recurenta arată că această obligaţie nu are temei legal în condiţiile în care procedura de rambursare este reglementată prin dispoziţiile Ordinului nr. 1899/2004 emis de Ministerul Finanţelor Publice în aplicarea art. 117 C. proc. fisc. procedura care nu a fost urmată de către reclamanta-intimată.

Se solicită admiterea recursului şi modificarea sentinţei atacate în sensul respingerii acţiunii ca neîntemeiate.

Analizând recursul declarat în raport de motivele invocate, Curtea apreciază pentru următoarele considerente că acesta este nefondat, în cauză nefiind îndeplinite condiţiile prevăzute de art. 304 pct. 7 şi 9 C. proc. civ.

Din probele administrate, Curtea apreciază că prima instanţă a reţinut corect situaţia de fapt şi obiectul litigiului faţă de care părţile au avut interpretări ale normelor legale aplicabile diferite.

Astfel, prin Decizia din 14 iulie 2010, Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov a dispus respingerea ca neîntemeiată şi nemotivată a contestaţiei formulate de către SC K. SRL referitor la dispoziţia privind măsurile stabilite de echipa de inspecţie fiscală din 17 mai 2010. Prin decizia din 31

august 2010, Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestaţiei formulată de către SC K. SRL împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecţie fiscală prin raportul de inspecţie fiscală din 17 mai 2010, prin care s-a stabilit suplimentar suma de 1.508.933 RON (reprezentând 1.373.560 RON TVA şi 135.373 RON majorări de întârziere aferente TVA); decizia de impunere din 18 mai 2010.

Prin contestaţia formulată în faţa organului fiscal şi mai apoi completată, a contestat: raportul de inspecţie fiscală din 17 mai 2010; dispoziţia privind măsurile stabilite de echipa de inspecţie fiscală din 17 mai 2010 şi decizia de impunere din 18 mai 2010 emisă în baza acestora. Toate aceste acte administrativ fiscale contestate au vizat în principal obligarea SC K. SRL plata sumei de 1.508.933 RON cu titlu de TVA (1.373.560 RON) şi majorări de întârziere aferente TVA (135.373 RON). În contestaţie şi în acţiunea introductivă, societatea reclamantă pretinde faptul că aceste acte au fost emise de organul de inspecţie fiscală cu încălcarea prevederilor legale în vigoare. Corelativ, reclamanta a solicitat să se dispună rambursarea sumei de 765.636 RON (1.063.491 RON suma solicitată la rambursare – 297.164 RON TVA colectată suplimentar, aferentă imobilelor livrate către Municipiul Braşov – 691 RON TVA colectată suplimentar aferentă factura din 1 aprilie 2009).

Inspecţia fiscală parţială s-a desfăşurat în perioada 27 aprilie 2010 – 17 mai 2010 la sediul SC K. SRL şi la sediul Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov şi a avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare şi virare a obligaţiilor fiscale la Bugetul general consolidat, a legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale pentru perioada 1 februarie 2009 – 28 februarie 2010. Potrivit concluziilor echipei de control situaţia financiar-contabilă a SC K. SRL în domeniul financiar-contabil verificat se prezintă astfel: Baza impozabilă – 5.946.905 RON; Obligaţii stabilite suplimentar – 1.129.912 RON; TVA colectată – 1.282.358 RON;

TVA nedeductibilă – 243.648 RON; Majorări de întârziere aferente – TVA 135.373 RON. Referitor la TVA colectată suplimentar de către echipa de inspecţie fiscală în sumă totală de 1.129.912 RON se arată că nu este datorată de SC K. SRL.

Disputa judiciară între părţi se referă, în mare măsură, la efectele juridice ale contractului de asociere în participaţiune având ca obiect "realizare investiţie: bloc de locuinţe în regim de credit ipotecar având regimul de înălţime D+P+12E situat în Braşov, str. M., FN, poz. 3", contract încheiat între SC K. SRL, în calitate de asociat prim, şi Municipiul Braşov, în calitate de asociat secund, completat cu actele adiţionale la acesta, contract care prevede modul de repartizare al beneficiilor rezultate din activităţile desfăşurate în cadrul asociaţiunii. Prin acest act juridic, asociatul prim SC K. SRL se obligă să transmită în proprietatea Municipiului Braşov adăpostul de protective civilă, şi după caz, un număr de apartamente a căror arie utilă să fie de 18% din aria totală utilă, iar asociatul secund Municipiul Braşov să transmită SC K. SRL, proprietatea terenului aferent construcţiilor, în suprafaţă de 1.602,00 mp înscris în C.F. nr. X cad. X, mai puţin cota aferentă apartamentelor ce vor intra în proprietatea Municipiului Braşov.

Motivele de recurs invocate nu sunt fondate, în mod corect prima instanţă, în raport de probele administrate şi în special, în raport de concluzia raportului de expertiză contabilă a apreciat că actele contestate sunt nelegale şi pe care le-a anulat dispunând în consecinţă rambursarea către reclamantă a sumei de 765.636 RON, valorificând concluziile expertizei contabile efectuate în cauză.

Aspectul de nelegalitate privind aplicarea cotei de TVA incidentă conform situaţiei de fapt, Curtea apreciază că în mod corect au fost aplicate dispoziţiile art. 140 alin. (2) lit. d) din C. fisc. respectiv aplicarea cotei reduse de TVA

de 5% în cauză nefiind aplicabile dispoziţiile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, care prevăd cote standard de 19% asupra bazei de impozitare pentru operaţiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

Curtea nu va reţine nelegalitatea aplicării cotei reduse de TVA de 5% pentru lipsa declaraţiei pe propria răspundere a cumpărătorului – Municipiul Braşov, autentificate de un notar din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinaţiei prevăzute de lege, care va fi păstrată de vânzător reclamanta-intimată pentru justificarea aplicării cotei de TVA de 5%.

În mod corect prima instanţă a apreciat că înscrisurile emise de către Primăria Braşov probează destinaţia apartamentelor ce fac obiectul contractului de asociere în participaţiune încheiat cu reclamanta, respectiv apartamente cu destinaţia de locuinţă socială, cota de TVA incidentă fiind cea redusă de 5% şi nu de 19%.

Din adresa nr. 2010-32508 din 17 mai 2010 emisă de Direcţia Patrimoniu din cadrul Primăriei Braşov către intimată rezultă că “apartamentele au fost transmise către Municipiul Braşov ca urmare a actului de partaj nr. x/2009 încheiat în baza H.C.L. nr. 867/2009 privind aprobarea repartizării beneficiilor realizate în urma asocierii Municipiului Braşov cu reclamanta-intimată pentru construirea de locuinţe ale Agenţiei Locale de Locuinţe în Braşov, str. M., iar Municipiul Braşov a transmis terenul aferent celorlalte apartamente aflate în proprietatea reclamantei”.

În mod egal prima instanţă şi-a însuşit concluzia din raportul de expertiză contabilă privind obiectivul nr. 1 şi a apreciat că în cauză cota redusă de 5% este aplicată şi calculată corect de intimată, respectiv suma de 297.164 RON având în vedere caracterul de locuinţe sociale al bunurilor ce fac obiectul contractului de asociere în participaţiune din 24

septembrie 2007 încheiat între Primăria Braşov şi actul de partaj autentificat la 16 decembrie 2009, precum declaraţiile viceprimarului Municipiului Braşov şi punctul de vedere transmis de Primăria Braşov şi depus la dosar cu privire la caracterul social al locuinţelor livrate, fapt necontestat de către recurenta-reclamantă.

Al doilea aspect de nelegalitate invocat în cadrul recursului nu este fondat.

Motivat şi cu interpretarea corectă a probelor administrate şi a legii aplicabile, prima instanţă a apreciat corect asupra sumei de 243.648 RON reprezentând TVA aferent facturii din 4 martie 2009 emisă de către SC C. SA Braşov către reclamanta-intimată.

În mod corect s-a apreciat de prima instanţă, ţinând cont de conţinutul convenţiei cadru din 9 februarie 2009 şi de concluzia raportului de expertiză, că operaţiunea de cedare a contractului pe care o conţinea factura emisă de SC C. SA este o operaţiune de prestare de servicii şi nu o operaţiune de construcţii-montaj, deoarece SC C. SA nu a realizat operaţiuni de construcţii montaj pentru contractul din 26 septembrie 2009 şi deci nu are situaţii de lucrări executate.

În ceea ce priveşte pretinsa lipsă a documentelor justificative nu poate fi reţinută deoarece operaţiunea de cedare a contractului nu reprezintă o operaţiune de construcţii-montaj, iar în cauză cedarea de către SC C. SA a dreptului de superficie constituit în favoarea sa asupra terenului situat în Braşov str. M. înscris în cartea funciară, autorizaţia de construire din 10 septembrie 2008 având ca obiect executarea lucrărilor de construire şi organizarea de şantier cu toate avizele şi proiectele acestuia, precum şi studiile şi proiectele de branşament care reprezintă documente justificative aferente operaţiunii de cedare de contract justificând deductibilitatea TVA-ului în cuantum de 243.648 RON înscris în factura din 4 martie 2009.

În ceea ce priveşte aspectul de nelegalitate privind greşita admitere a cererii de rambursare pentru suma de 765.636 RON aceasta nu poate fi reţinut. În cauză au fost aplicabile dispoziţiilor Ordinului nr. 1899/2004 emis de Ministerul Finanţelor Publice în faza anterioară prezentului litigiu în ceea ce priveşte TVA de recuperat şi solicitat la rambursare de 1.063.491 RON, solicitat la rambursare în decontul lunii februarie 2010.

Din totalul sumei solicitate la rambursare 1.063.491 RON scăzându-se TVA de plată 297.164 RON – transmitere apartamente către Municipiul Braşov cu cota de 5% de TVA plus 691 RON TVA colectată suplimentar aferentă facturii din 1 aprilie 2009 rezultă că recurenta-intimată are dreptul să-şi recupereze de la bugetul de stat suma reprezentând TVA în valoare de 765.636 RON conform raportului de expertiză contabilă, concluzie însuşită corect de către instanţa de fond.

Faţă de cele expuse mai sus, Curtea în baza art. 312 alin. (1) şi (2) C. proc. civ. va respinge recursul ca nefondat menţinând ca legală şi temeinică soluţia pronunţată de instanţa de fond.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

D E C I D E

Respinge recursul declarat de Ministerul Finanţelor Publice – Agenţia Naţională pentru Administrare Fiscală – Direcţia Generală a Finanţelor Publice a Judeţului Braşov împotriva Sentinţei nr. 92 din 2 mai 2012 a Curţii de Apel Braşov, secţia contencios administrativ şi fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunţată în şedinţă publică, astăzi 25 februarie 2014

Sursa: www.scj.ro