

ICCIJ – Cota redusă de TVA. Calificare raporturi juridice. Cesiune contract

R O M Â N I A

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

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

Ședința publică de la 25 februarie 2014

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin Sentința civilă nr. 611/CA din 16 februarie 2011, Tribunalul Brașov, secția comercială și de contencios administrativ, a dispus declinarea competenței de soluționare a dosarului către Curtea de Apel Brașov, secția de contencios administrativ și fiscal, reținând în esență că, față de suma totală a obligațiilor fiscale reținute în sarcina reclamantei, anume 1.508.933 RON, competența de judecată în primă instanță aparține curții de apel, potrivit art. 10 alin. (1) din Legea nr. 554/2004.

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

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că inspecția fiscală parțială s-a desfășurat în perioada 27 aprilie 2010 – 17 mai 2010 la sediul SC K. SRL și la sediul Direcției Generale a Finanțelor Publice Brașov, având ca obiect verificarea modului de constituire, declarare și virare a obligațiilor fiscale la Bugetul general consolidat, a legalității și conformității declarațiilor fiscale pentru perioada 1 februarie 2009 – 28 februarie 2010.

Referitor la TVA colectată suplimentar de către echipa de inspecție fiscală în sumă totală de 1.129.912 RON s-a susținut că nu este datorată de SC K. S.R.L. întrucât contractul de asociere în participațiune având ca obiect “realizare investiție: bloc de locuințe în regim de credit ipotecar având regimul de înălțime D+P+12E situat în Brașov, str. M., FN, poz. 3” încheiat între SC K. SRL, în calitate de asociat prim și Municipiul Brașov, în calitate de asociat secund, completat cu actele adiționale la acesta, prevede că asociatul prim SC K. SRL se obligă să transmită în proprietatea Municipiului Brașov adăpostul de protecție civilă, și după caz, un număr de apartamente a căror arie utilă să fie de 18% din aria totală utilă, iar asociatul secund Municipiul Brașov să transmită SC K. SRL, proprietatea terenului aferent construcțiilor, în suprafață de 1.602,00 mp înscris în C.F. nr. X cad. X mai puțin cota aferentă apartamentelor ce vor intra în proprietatea Municipiului Brașov.

Deși s-a probat că apartamentele au fost transmise către Municipiul Brașov ca urmare a actului de partaj voluntar nr. x/2009 încheiat în baza H.C.L. nr. 867/2009, fiind de notorietate faptul că prin Programul Agenției Locale de Locuințe Brașov sunt repartizate locuințe familiilor cu probleme sociale, în mod eronat echipa de inspecție 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% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru

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

S-a susținut că această calificare a raportului juridic dintre reclamantă și Municipiul Brașov, 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 Brașov, 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 ($5.943.269 \times 5\% = 297.163,45$ RON) colectată suplimentar, exigibilă la data de 25 ianuarie 2010, și nu 1.129.221 RON TVA de 19%, colectată suplimentar.

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

S-a precizat că între SC K. SRL și SC C. SA Brașov s-au derulat două categorii de raporturi juridice: pe de o parte raporturi juridice în baza convenției de împrumut, pe de altă parte raporturi juridice în baza convenției-cadru din 9 februarie 2009 privind cedarea executării contractului de asociere în participațiune 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 părți s-a încheiat convenția-cadru din 9 februarie 2009 privind cedarea executării contractului de asociere în participațiune din 26 septembrie 2007, preluându-se astfel de către cesionar toate documentele și autorizațiile obținute de SC C. SA având stabilit ca și preț suma de 1.526.007 RON, prin aceasta SC K. SRL dobândind în proprietate

drepturile și obligațiile contractului de asociere în participațiune 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 adițional nr. 2/2009 la contractul de asociere în participațiune 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 și ștampila reprezentantului Municipiului Brașov.

S-a considerat că sunt respectate prevederile și art. 134² alin. (1) faptul generator fiind reprezentat de data semnării actului adițional nr. 2/2009 la contractul de asociere în participațiune din 26 septembrie 2007.

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

Referitor la majorările de întârziere aferente obligațiilor 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 acțiunii reclamantei și menținerea actelor administrative fiscale, pentru considerentele următoare:

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

de inspecție 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 tranzacției s-a arătat că schimbul de imobile reprezintă o operațiune care implică o livrare de bunuri (imobil construit) în contrapartidă cu livrarea unui alt bun (teren în suprafața de 1.602 mp), iar starea de fapt prezentată de reclamantă potrivit cu care asocierea cu municipalitatea în vederea realizării în comun unor acțiuni de interes local are asigurat caracterul social al locuințelor cedate nu poate fi primită de către instanța de judecată, fiind aplicat în mod legal cota de 19% asupra valorii de 5.943.269 RON reprezentând valoarea imobilelor trecute în proprietatea Municipiului Brașov, 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, ținând cont de prevederile art. 11 alin. (1) C. fisc., s-a arătat că organele de inspecție fiscală au reîncadrat în mod legal forma tranzacției pentru a reflecta conținutul economic al acesteia și 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) și art. 120 alin. (1), (2) și (7) C. proc. fisc.

Prin Sentința nr. 92 din 2 mai 2012 a Curții de Apel Brașov, secția contencios administrativ și fiscal, s-a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta SC K. SRL, în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov și, în consecință:

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov referitoare la aplicarea cotei restrânse de TVA de 5,5% și la rambursarea TVA-ului deductibil aferent facturii emise pentru contractul de cesiune încheiat de reclamantă cu SC C. SA și, în consecință:

S-a admis contestația din 14 iunie 2010 formulată de reclamantă împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală din 17 mai 2010, dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală din 17 mai 2010 și decizia de impunere din 18 mai 2010.

A fost obligată pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov să ramburseze către reclamantă suma de 765.636 RON.

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

A fost obligată pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov la plata cheltuielilor de judecată către reclamantă în cuantum de 2.008,30 RON reprezentând taxe de timbru și costul expertizei judiciare fiscal-contabile.

Pentru a pronunța această soluție, Curtea de apel a reținut sub aspectul situației de fapt că reprezentanți ai organului fiscal pârât au efectuat control fiscal la societatea comercială reclamantă, finalizat prin raportul de inspecție fiscală din 17 mai 2010, Dispoziția privind măsurile stabilite de echipa de inspecție fiscală din 17 mai 2010 și decizia de impunere din 18 mai 2010 emisă în baza acestor acte administrative fiscale.

S-a reținut că prin decizia din 14 iulie 2010, Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov a dispus respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de către SC K. SRL referitor la dispoziția privind măsurile stabilite de echipa de inspecție fiscală din 17 mai 2010. Prin decizia

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

Prin contestația formulată în fața organului fiscal și mai apoi completată, a contestat raportul de inspecție fiscală din 17 mai 2010; dispoziția privind măsurile stabilite de echipa de inspecție fiscală din 17 mai 2010 și decizia de impunere din 18 mai 2010 emisă în baza acestora.

S-a arătat în sentința atacată că din adresa nr. 2010-32508 din 17 mai 2010, emisă de Direcția Patrimoniu din cadrul Primăriei Brașov către reclamanta SC K. SRL, a rezultat faptul că "apartamentele au fost transmise către Municipiul Brașov 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 Brașov cu SC K. SRL pentru construirea de locuințe ale Agenției Locale de Locuințe în Brașov, str. M.", iar Municipiul Brașov a transmis terenul aferent celorlalte apartamente aflate în proprietatea SC K. SRL.

Având în vedere dispozițiile 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) și reținând concluziile expertizei contabile și probele de la dosarul cauzei, instanța a constatat că în mod eronat echipa de inspecție 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% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.", în realitate

cota de TVA aplicabilă predării apartamentelor cu destinația de locuință socială, fiind cea redusă de 5%.

În privința celorlalte capete de cerere din acțiune, 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 convenției de împrumut din 2 aprilie 2008, sumele fiind achitate integral de reclamantă pentru a se obține avizele necesare pentru realizarea blocului de locuințe, iar potrivit dispozițiilor art. 141 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind C. fisc., împrumuturile acordate unei societăți comerciale în vederea asigurării resurselor financiare reprezintă operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată.

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

Sub aspectul modului de calcul al obligațiilor fiscale cu privire la care reclamanta a formulat contestația și, ulterior, acțiunea, Curtea de apel și-a însușit modul de calcul utilizat de către expertul judiciar contabil, neputând fi reținute obiecțiunile formulate de Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov în această privință, întrucât, așa cum s-a reținut și în raportul de expertiză judiciară din cauză, sunt îndeplinite condițiile 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 reținut, valorizând și concluziile expertizei financiar-contabile judiciare efectuate în cauză, faptul că este îndeplinită condiția referitoare la deductibilitatea cheltuielilor menționate de organul de control fiscal în actele administrative fiscal atacate.

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

Împotriva acestei sentințe a formulat recurs pârâtul Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională pentru Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Brașov, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

Motivele de recurs invocate se încadrează în dispozițiile art. 304 pct. 7 și 9 C. proc. civ. invocându-se greșita aplicare a dispozițiilor C. fisc. a normelor metodologice de aplicare a C. fisc. și a dispozițiilor Ordinelor Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752/2005 și nr. 1899/2004, arătându-se următoarele aspecte de nelegalitate.

Primul aspect privește cote de TVA aplicabilă asupra apartamentelor livrate către Municipiul Brașov.

Se arată că în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (2¹) lit. d) din C. fisc.

“Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrare, locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței în sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

[..]

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

construite, către primărie în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unei locuințe în condițiile pieței.”

Totodată, la pct. 23 alin. (10) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a C. fisc. sunt detaliate condițiile 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 dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din C. fisc., care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.”

În fapt această declarație nu a fost depusă, fiind în schimb depusă o declarație dată de viceprimarul Municipiului Brașov, G.A.A., din cuprinsul căreia rezultă că imobilele livrate de SC K. SRL Municipiului Brașov vor fi atribuite cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau să închirieze o locuință în condițiile pieței. Această declarație a fost dată în fața avocatului I.S. în data de 2 decembrie 2009 și are încheiere de dată certă din 2 decembrie 2009.

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

Se arată că motivele invocate de instanța de fond sunt străine de natura cauzei și care nu sunt de natură a infirma faptul că organul de inspecție 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. 134¹, alin. (4) şi art. 134², alin. (1) din C. fisc.

Potrivit art. 134¹, alin. (4) şi art. 134², 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. 134² alin. (1) “Exigibilitatea taxei intervine la data la

care are loc faptul generator.”

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

Astfel, sumele plătite în baza convenției de împrumut nu pot constitui avansuri în sensul taxei pe valoarea adăugată și sunt în fapt operațiuni scutite de taxă în conformitate cu prevederile art. 141, alin. (2), lit. a), pct. 1) C. fisc. și 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 operațiune scutită. Astfel trebuie să solicite stornarea facturii respective, emiterea unei noi facturi fără taxă.

Se arată că reclamanta a încălcat prevederile art. 147³ 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 inspecție fiscală din 9 iulie 2008 și regularizarea din decontul lunii iulie 2008.

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

(1) C. fisc. a reîncadrat și calificat corect convenția cadru din 9 februarie 2009 privind cedarea executării contractului de în participațiune din 26 septembrie 2007. Prin această convenție părțile convin să fie stornate facturile ce priveau împrumuturile acordate și hotărăsc să reîncadreze aceste împrumuturi ca fiind plată pentru cedarea executării contractului de asociere în participațiune și care să îi permită rambursarea sumei de 243.648 RON în condițiile 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 privește obligația stabilită în sarcina recurente de a rambursa către reclamantă suma de 765.636 RON, recurenta arată că această obligație nu are temei legal în condițiile în care procedura de rambursare este reglementată prin dispozițiile Ordinului nr. 1899/2004 emis de Ministerul Finanțelor Publice în aplicarea art. 117 C. proc. fisc. procedura care nu a fost urmată de către reclamanta-intimată.

Se solicită admiterea recursului și modificarea sentinței atacate în sensul respingerii acțiunii ca neîntemeiate.

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

Din probele administrate, Curtea apreciază că prima instanță a reținut corect situația de fapt și obiectul litigiului față de care părțile au avut interpretări ale normelor legale aplicabile diferite.

Astfel, prin Decizia din 14 iulie 2010, Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov a dispus respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de către SC K. SRL referitor la dispoziția privind măsurile stabilite de echipa de inspecție fiscală din 17 mai 2010. Prin decizia din 31

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

Prin contestația formulată în fața organului fiscal și mai apoi completată, a contestat: raportul de inspecție fiscală din 17 mai 2010; dispoziția privind măsurile stabilite de echipa de inspecție fiscală din 17 mai 2010 și 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) și majorări de întârziere aferente TVA (135.373 RON). În contestație și în acțiunea introductivă, societatea reclamantă pretinde faptul că aceste acte au fost emise de organul de inspecție 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 Brașov – 691 RON TVA colectată suplimentar aferentă factura din 1 aprilie 2009).

Inspecția fiscală parțială s-a desfășurat în perioada 27 aprilie 2010 – 17 mai 2010 la sediul SC K. SRL și la sediul Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov și a avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare și virare a obligațiilor fiscale la Bugetul general consolidat, a legalității și conformității declarațiilor fiscale pentru perioada 1 februarie 2009 – 28 februarie 2010. Potrivit concluziilor echipei de control situația financiar-contabilă a SC K. SRL în domeniul financiar-contabil verificat se prezintă astfel: Baza impozabilă – 5.946.905 RON; Obligații 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 inspecție fiscală în sumă totală de 1.129.912 RON se arată că nu este datorată de SC K. SRL.

Disputa judiciară între părți se referă, în mare măsură, la efectele juridice ale contractului de asociere în participațiune având ca obiect “realizare investiție: bloc de locuințe în regim de credit ipotecar având regimul de înălțime D+P+12E situat în Brașov, str. M., FN, poz. 3”, contract încheiat între SC K. SRL, în calitate de asociat prim, și Municipiul Brașov, în calitate de asociat secund, completat cu actele adiționale la acesta, contract care prevede modul de repartizare al beneficiilor rezultate din activitățile desfășurate în cadrul asociațiunii. Prin acest act juridic, asociatul prim SC K. SRL se obligă să transmită în proprietatea Municipiului Brașov adăpostul de protective civilă, și după caz, un număr de apartamente a căror arie utilă să fie de 18% din aria totală utilă, iar asociatul secund Municipiul Brașov să transmită SC K. SRL, proprietatea terenului aferent construcțiilor, în suprafață de 1.602,00 mp înscris în C.F. nr. X cad. X, mai puțin cota aferentă apartamentelor ce vor intra în proprietatea Municipiului Brașov.

Motivele de recurs invocate nu sunt fondate, în mod corect prima instanță, în raport de probele administrate și în special, în raport de concluzia raportului de expertiză contabilă a apreciat că actele contestate sunt nelegale și pe care le-a anulat dispunând în consecință 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 situației de fapt, Curtea apreciază că în mod corect au fost aplicate dispozițiile art. 140 alin. (2) lit. d) din C. fisc. respectiv aplicarea cotei reduse de TVA

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

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

În mod corect prima instanță a apreciat că înscrisurile emise de către Primăria Brașov probează destinația apartamentelor ce fac obiectul contractului de asociere în participațiune încheiat cu reclamanta, respectiv apartamente cu destinația de locuință socială, cota de TVA incidentă fiind cea redusă de 5% și nu de 19%.

Din adresa nr. 2010-32508 din 17 mai 2010 emisă de Direcția Patrimoniu din cadrul Primăriei Brașov către intimată rezultă că "apartamentele au fost transmise către Municipiul Brașov 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 Brașov cu reclamanta-intimată pentru construirea de locuințe ale Agenției Locale de Locuințe în Brașov, str. M., iar Municipiul Brașov a transmis terenul aferent celorlalte apartamente aflate în proprietatea reclamantei".

În mod egal prima instanță și-a însușit concluzia din raportul de expertiză contabilă privind obiectivul nr. 1 și a apreciat că în cauză cota redusă de 5% este aplicată și calculată corect de intimată, respectiv suma de 297.164 RON având în vedere caracterul de locuințe sociale al bunurilor ce fac obiectul contractului de asociere în participațiune 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 suprafaţă 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 bransament 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 privește aspectul de nelegalitate privind greșita admitere a cererii de rambursare pentru suma de 765.636 RON aceasta nu poate fi reținut. În cauză au fost aplicabile dispozițiilor Ordinului nr. 1899/2004 emis de Ministerul Finanțelor Publice în faza anterioară prezentului litigiu în ceea ce privește TVA de recuperat și 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 Brașov 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-și recupereze de la bugetul de stat suma reprezentând TVA în valoare de 765.636 RON conform raportului de expertiză contabilă, concluzie însușită corect de către instanța de fond.

Față de cele expuse mai sus, Curtea în baza art. 312 alin. (1) și (2) C. proc. civ. va respinge recursul ca nefondat menținând ca legală și temeinică soluția pronunțată de instanța de fond.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

D E C I D E

Respinge recursul declarat de Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională pentru Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Brașov împotriva Sentinței nr. 92 din 2 mai 2012 a Curții de Apel Brașov, secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 25 februarie 2014

Sursa: www.scj.ro