ICCJ – TVA. Bază de calcul pentru livrări de bunuri

Legislaţie relevantă:

Codul fiscal, art. 130

Codul civil, art. 969

Stingerea unei creanțe reprezentând daune-interese, născute din neexecutarea unui contract, prin darea în plată a unui imobil, realizată în temeiul unei tranzacții între creditor și debitor, atrage aplicarea dispozițiilor art. 130 din Codul fiscal, fiecare din părțile convenției efectuând din punct de vedere fiscal, o operațiune de livrare de bunuri – debitorul livrând un imobil iar creditorul livrând creanța pe care o avea asupra celui dintâi.

În consecință, chiar dacă între părți sunt incidente prevederile art. 969 Cod civil având în vedere convenția încheiată, din punct de vedere fiscal se aplică art. 130 din Codul fiscal, baza de impozitare fiind astfel valoarea reală a bunului iar nu cea stabilită de părți prin convenție, un particular neputând opune convenția încheiată cu un alt particular în scopul obținerii de efecte contrare unor dispoziții legale imperative, de drept public.

Decizia nr. 3166 din 21 iunie 2012

Notă: instanța a avut în vedere prevederile art. 969 Cod civil aflat în vigoare la data introducerii acțiunii. În prezent, conținutul art. 969 Cod civil se regăsesc în reglementarea art. 1270 din noul Cod civil, intrat în vigoare la 1 octombrie 2011.

Prin acțiunea formulată, reclamanta SC WL SRL a chemat în judecată pe pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice

Constanța – Activitatea de Control Fiscal Constanța, solicitând ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună;

– anularea Deciziei nr. 49/01.06.2010 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Constanța, privind soluționarea contestației formulată de SC WL SRL, contestație înregistrată sub nr. 5994/13.05.2010, respectiv a Deciziei de impunere nr. 320/15.03.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 15.03.2010 de către organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța, Activitatea de Inspecție Fiscală prin care s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară de 8.462.907 lei pentru perioada 01.01.2009 – 31.03.2009, precum și obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând TVA trimestrial în sumă de 1.607.952 lei pentru perioada verificată 01.01.2009 – 31.03.2009, respectiv o bază impozabilă stabilită suplimentar pentru majorările de întârziere în sumă de 1.607.952 lei pentru perioada 26.04.2009-15.03.2010, precum și majorările de întârziere pentru perioada 26.04.2009-15.03.2010 în sumă de 374.490 lei;

– suspendarea executării deciziei nr. 320/15.03.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Prin Încheierea de ședință din data de 29.09.2010, Curtea de Apel a respins cererea de suspendare a executării actelor administrativ fiscale contestate, ca nefondată, pentru considerentele reținute în cuprinsul încheierii, și totodată, respins ca nefiind utilă cauzei proba cu expertiză tehnică solicitată de reclamantă.

Prin cererea depusă la data de 09.11.2010 reclamanta a arătat că prin Încheierea de ședință din 22.10.2010 pronunțată de Tribunalul Constanța s-a dispus deschiderea procedurii generale a insolvenței față de debitoarea SC WL SRL, fiind

desemnat administrator judiciar AM.

Ulterior, prin Încheierea de ședință din 29.04.2011 pronunțată de Tribunalul Constanța, a fost înlocuit administratorul judiciar al debitoarei AM cu administratorul judiciar ZI SPRL – Filiala Constanța, care a fost citată în cauză, iar prin punctul de vedere transmis prin fax la data de 16.05.2011 a arătat că este de acord cu acțiunea astfel cum a fost formulată de reclamanta SC WL SRL

Prin sentința civilă nr.205/CA din 22 iunie 2011 Curtea de Apel Constanța – Secția comercială, maritimă și fluvială, de contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea formulată de reclamanta – SC WL SRL, prin administrator judiciar ZI SPRL- Filiala Constanța, în contradictoriu cu pârâta – Direcția Generală A Finanțelor Publice Constanța – Activitatea de Inspecție Fiscală Constanța, ca nefondată.

Pentru a pronunța această soluție instanța de fond a reținut că prin Decizia nr.49/01.06.2010 ANAF – Direcția Generala a Finanțelor Publice Constanța a respins ca nefondată contestația formulata de SC WL SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata nr.320/15.03.2010.

In motivarea deciziei, autoritatea fiscală a reținut ca bază de impozitare în cazul schimbului de bunuri sau servicii, respectiv în contul daune interese se primește proprietatea unui imobil, fără a se face plata efectivă se consideră ca fiind valoarea normală a acestuia, respectiv tot ceea ce un cumpărător, care se afla în stadiul de comercializare trebuie să plătească unui furnizor/ prestator independent în interiorul tarii, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurența pentru a obține același bun/ serviciu. Temeiul juridic invocat de pârâtă fiind dispozițiile art.130 si 137 alin.1 lit.e din Legea nr.571/2003.

Contestând această decizie, reclamanta a arătat că în mod greșit organul de control a apreciat că se aplica în cauza prevederile art.130 din Codul fiscal întrucât acesta are o sferă de aplicare strict determinata la situația în care o anumita operațiune implică o livrare de bunuri sau schimb de servicii în schimbul unei livrări de bunuri sau schimb de servicii ceea ce nu este cazul în speța de față unde stingerea raporturilor conflictuale dintre părți a avut loc prin intermediul tranzacției încheiate și a operațiunii juridice de dare în plată.

Susținerea reclamantei a fost considerată ca fiind neîntemeiata și a fost înlăturată de instanța de fond.

Curtea de Apel a reținut că prin actul intitulat „Tranzacție” și încheiat la data de 31.12.2008, SC WL SRL a fost de acord să achite SC B SRL suma de 200.000 euro în vederea stingerii tuturor pretențiilor acesteia și a rezilierii pe cale amiabilă a contractului nr.2/07.04.2008. Totodată SC WL SRL a fost de acord să dea în plată către SC B SRL clădirile aflate în ansamblul rezidențial CENTRAL în stadiul de execuție existent împreuna cu terenul aferent de 3.006 mp. SC B SRL a declarat că este de acord cu stingerea litigiului și a creanței deținute.

Părțile au convenit modificarea sumei stabilită pentru rezilierea contractului din suma de 400.000 euro în suma de 438.000 euro reprezentând penalități contractuale și suma de 200.000 euro reprezentând daune interese. Stingerea creanței de 200.000 euro reprezentând daune interese urmând a se realiza prin darea în plata a imobilului din Constanta, str. X, nr.y compus din teren de 3006 mp și construcția Complex rezidențial de locuințe.

Conform Actului de dare în plată autentificat sub nr.243/28.01.2009 la lit.C de la pct.II – obiectul contractului, se menționează:

„ Subscrisa SC B SA sunt de acord ca în schimbul creanței mele în sumă de 438.000 EUR, respectiv 200.000 EURO reprezentând penalități contractuale, sumă care a fost deja achitata și 200.000 EURO reprezentând daune interese născută din contractul nr.2/07.04.2008 (…) să primesc prin dare în plată de la debitoarea mea dreptul de proprietate asupra imobilului (…)”.

Intre părți va avea valoare tranzacția încheiată, chiar dacă s-a constatat că valoarea imobilului este mai mare decât cea a creanței întrucât este de natura tranzacției ca fiecare parte să renunțe la ceva.

Un particular nu poate opune însă convenția încheiata cu un alt particular în scopul obținerii unor efecte contrare dispozițiilor legale.

Prin urmare, părțile au fost libere să intituleze cum au vrut actul juridic pe care l-au încheiat însa din punct de vedere fiscal speței i se aplică dispozițiile art.130 din Legea nr.571/2003 întrucât în fapt a avut loc un schimb de bunuri – creanța în schimbul imobilului.

Același lucru s-a întâmplat si cu plata taxelor notariale si ale ANCPI, acestea fiind stabilite la valoarea reala a imobilului.

Instanța de fond a reținut că în mod corect s-a făcut aplicarea dispozițiilor art.137 alin.1 lit.e din Legea nr.571/2003 și s-a stabilit ca bază de impozitare valoarea reală a bunului, 9.310.707 lei, stabilită prin cele doua rapoarte de evaluare.

Susținerea reclamantei potrivit căreia prin aplicarea dispozițiilor Legii nr.571/2003 ar fi încălcat libertatea contractuala și, prin urmare reglementările actuale derivate din apartenența la Uniunea Europeana, nu poate fi reținuta întrucât acestea nu au efect între părțile contractante, înțelegerea lor fiind perfect valabila, ci au efect doar în

ceea ce privește obligațiile fiecăreia dintre ele în raport cu statul, normele prevăzute de Legea nr.571/2003 fiind de drept public, părțile neputând prin convenția lor să treacă peste dispozițiile imperative ale legii.

In ceea ce privește trimiterea la jurisprudența CEDO, instanța a constatat că spetele invocate nu au legătură cu cauza de față.

Împotriva hotărârii instanței de fond reclamanta SC WL SRL Constanța a declarat recurs, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie, prin invocarea dispozițiilor art.304 pct.9 și art.304[1] Cod procedură civilă.

În motivarea căii de atac, recurenta-reclamată a făcut o expunere rezumativă a datelor esențiale ale cauzei și a susținut că organul fiscal a aplicat în mod greșit prevederile art.137 alin.1 lit.e) din Codul fiscal, stabilind în mod eronat baza de impozitare, considerând ca în cauză a avut loc un schimb de bunuri sau servicii, deturnând astfel interpretarea logico juridică a convenției părților iar prima instanță a considerat că din punct de vedere fiscal spetei i se aplică dispozițiile art.l30 din Legea nr.571/2003 întrucât în fapt a avut loc un schimb de bunuri-creanța în schimbul imobilului.

Recurenta-reclamantă apreciază că raționamentul instanței de fond este fundamental nelegal pentru că nu există probabilitatea legală în a asimila din punct de vedere juridic si economic contractul de tranzacție si/sau dare în plată cu contractul de schimb reglementat de prevederile Codului Fiscal.

În cuprinsul cererii de recurs sunt reluate considerațiile făcute la fondul cauzei prin concluziile scrise depuse la dosar, fila 162 asupra limitării libertății economice a agenților economici în cazurile expres prevăzute de lege, apreciind ca în cauză au fost încălcate prevederile art.969

Cod civil, precum și art.1 din Protocolul adițional nr.1 la Convenția Europeană a Drepturilor Omului, direct aplicabile în România.

Drepturile contestatoarei au fost încălcate și sub reglementările actuale derivate din apartenența la Uniunea Europeană, respectiv art.4 alin.2 din Tratatul Comunității Europene, ratificat prin Legea nr.157/2005, referitor la respectarea principiilor economiei de piața libere și deschise liberei concurențe.

Prin întâmpinarea înregistrată la 10.11.2011, intimata Direcția Generală a Finanțelor Publice Constanța a solicitat respingerea recursului ca nefondat.

După prezentarea istoricului litigiului și a documentelor puse în discuție intimata punctează că în mod corect instanța a reținut faptul ca părțile au efectuat un schimb de bunuri, creanța în schimbul imobilului, din punct de vedere fiscal fiind aplicabile dispozițiile art. 137 din legea 571/2003, și s-a stabilit ca bază de impozitare valoarea reală a bunului de 9.310.707 lei.

Considerentele Înaltei Curți asupra recursului.

Recursul este nefondat, petru argumentele expuse în continuare:

Recurenta-reclamantă SC WL SRL Constanța a supus controlului de legalitate, în condițiile art.218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală. Decizia nr.49/01.06.2010 a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice Constanța prin care, în cadrul procedurii administrativ fiscale i s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligației fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.320/15.03.2010 cu consecința anularii măsurii privind achitarea obligațiilorfiscale suplimentare in suma de 1.607.952 lei, respectiv a sumei de 374.490 lei

reprezentând majorări.

În esență, după cum s-a prezentat rezumativ la pct.I.1 din această decizie, societatea reclamantă a fost supusă unei inspecții fiscale având ca obiect, verificarea taxei pe valoarea adăugată dispusă prin Decizia nr.32/29.01.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin care s-a desființat decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.501/16.07.2009.

Astfel în etapa administrativă, cât și la judecata în primă instanță SC WL SRL a arătat că în mod greșit organul de control a apreciat că în speță, se aplică prevederile art.130 din Codul fiscal care are o sferă de aplicare strict determinată la situația în care o anumită operațiune implică o livrare de bunuri sau schimb de servicii în schimbul unei livrări de bunuri sau schimb de servicii iar în cauza de față stingerea raporturilor conflictuale dintre părți a avut loc prin intermediul tranzacției încheiate la data de 31.12.2008 cu constructorul SC B SA și a operațiunii juridice de dare în plată prin actul de dare în plată autentificat sub nr.243/28.01.2009.

Prima instanță a verificat punctual toate motivele de fapt și de drept ale acțiunii judiciare, ajungând la concluzia că actele administrativ fiscale sunt legale.

Această concluzie este corectă.

Referitor a cadrul normativ aplicabil:

Potrivit art.130 din Legea nr.571/2003 „În cazul unei operațiunii care implică o livrare de bunuri și / sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și / sau o prestare de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plata.

În speță s-a reținut că fiecare din părțile convenției a efectuat o operațiune de livrare de bunuri – recurenta-reclamantă a livrat imobilul compus din teren și construcție iar SC B SA a livrat creanța pe care o avea asupra reclamantei – așa cum s-a consemnat în cuprinsul Actului de dare în plată la pct.II lit.c „obiectul contractului”.

Art. 137 – Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării -, prevede la lit.e în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri ori o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea de piață pentru respectiva livrare/prestare. în sensul prezentului titlu, valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei. Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoarea de piață înseamnă:

1. pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost,
stabilit la momentul livrării;

2. pentru servicii, o sumă. care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.

Contrar susținerilor recurentei-reclamante instanța de control judiciar constată că mod corect prima instanță a reținut ca fiind incidente speței dispozițiile art.130 și 137 alin.1

lit.e din legea nr.571/2003.

Astfel, organul de inspecție a procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată, deoarece schimbul de bunuri sau servicii, respectiv când se primește proprietatea unui imobil, fără a se face plata efectivă, intră în sfera de aplicare a art. 130 din Codul Fiscal. Baza de impozitare în cazul schimbului prevăzut, se consideră ca fiind valoarea normală a acestuia, respectiv tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiu de comercializare, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu. Chiar dacă între părți sunt incidente prevederile art.969 Cod civil în vigoare la data tranzacției (în prezent art.1270 Cod civil) având valoare convenția încheiată, din punct de vedere fiscal, se aplică art.130 din Codul fiscal, baza de impozitare fiind valoarea reală a bunului, așa cum a fost de altfel stabilită prin cele două rapoarte de evaluare.

De altfel, chiar plata taxelor notariale au fost stabilite tot la valoarea reală a imobilului având relevanță în cauză prețul de piață care aici e cel stabilit de notar.

E clar că disproporția vădită între prețul stabilit de părți și prețul de piață, estimat prin raportare la probe e un argument suficient în sensul menținerii actelor fiscale contestate, iar convenția inserată în actul autentificat sub nr.243/2009 nu poate fi invocată de recurentă în cazul obținerii unor efecte contrare dispozițiilor legale chiar dacă părțile convenției și-au construit artificial o situație juridică aceasta are efecte în ce privește obligațiile fiecăreia dintre ele nu și în raport cu statul, normele prevăzute de cadrul fiscal fiind de drept public, organele fiscale apreciind în concret relevanța stărilor fiscale.

Critica recurentei în legătură cu incidența jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului este nefondată, deoarece

aceasta privește o altă problemă de drept și nici nu au legătură cu cauza de față.

Aceasta, cu atât mai mult cu cât nu a fost încălcată libertatea contractuală, între părți se aplica principiul forței obligatorii a convenției însă așa cum a reținut și judecătorul fondului normele prevăzute de Codul fiscal sunt de drept public iar părțile nu pot prin Convenția lor să treacă peste dispozițiile imperative ale legii.

Conchizând Înalta Curte constată că raportul juridic fiscal a fost corect examinat de Curtea de apel, neexistând motive pentru modificarea ori casarea sentinței atacate.

În consecință, recursul a fost respins ca nefondat.