

R O M Â N I A

CURTEA DE APEL TÂRGU MUREȘ

SECȚIA COMERCIALĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Dosar nr. 1079/102/2008

DECIZIA nr. 1079/R

Ședința publică din 05 Noiembrie 2009

Completul compus din:

- Președinte

- Judecător

- Judecător

Grefier -

Pe rol pronunțarea asupra recursului declarat de reclamanta **SC** SA, **J26/715/1991, CUI** cu sediul în str. nr. județul Mureș, împotriva sentinței nr. /15.04.2009 pronunțată de Tribunalul Mureș – Secția contencios administrativ și fiscal, în dosarul nr. /102/2007.

În lipsa părților.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Mersul dezbaterilor și susținerile reprezentantei recurente, au fost consemnate în încheierea de ședință din data de 29.10.2009, care face parte integrantă din prezenta decizie, a cărei pronunțare a fost amânată la data de 05.11.2009.

CURTEA,

Prin sentința nr. pronunțată la data de 27.04.2009 de Tribunalul Mureș în dosarul nr. /102/2008, s-a respins acțiunea formulată de reclamanta SC. SA în contradictoriu cu DGFP Mureș.

Pentru a pronunța această soluție prima instanță a reținut că prin decizia nr. /16.11.2007 emisă de pârâtă s-a respins contestația reclamantei împotriva deciziei de impunere nr. /10.08.2007 privind obligații suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în Raportul de inspecție nr. /10.08.2007, suma contestată fiind în cuantum de lei reprezentând TVA iar perioada supusă verificării fiind 01.06.2007-30.06.2007. S-a constatat că reclamanta a încheiat cu beneficiari persoane fizice

contracte de construire a unor construcții promisiune (antecontract) de vânzare cumpărare a unor terenuri construibile intravilan pentru realizarea construcțiilor cumpărate. În baza acestora societatea a emis în luna iunie 2007 facturi fiscale reprezentând „avans teren” în sumă totală de lei vizând terenul aferent construcțiilor realizate pentru aceste persoane fără a colecta taxa pe valoare adăugată. Susținerile reclamantei potrivit cărora n-ar fi avut dreptul de deducere a TVA întrucât o asemenea taxă nu ar fi trebuit să fie adăugată prețului de vânzare, vânzătorul terenului fiind o persoană fizică ce nu îndeplinea condițiile prevăzute de lege pentru a putea fi considerată o persoană impozabilă în sensul Codului fiscal, fapt ce excludea, conform art. 126 alin. 1 lit. c Cod fiscal în forma din 02.02.2004 vânzarea cumpărarea terenului de către reclamantă din sfera de aplicare a TVA, au fost considerat de instanță ca nefondate. Astfel, reclamanta a executat mai multe construcții noi ce au calitatea de locuințe pe terenul proprietatea sa, prețul de livrare cuprinzând și TVA însă a emis facturile avans pentru terenurile construcției fără a deduce TVA în condițiile în care art. 142 alin. 2 lit. f exceptează de la scutire livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat sau ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În aceste condiții, terenul pe care este construit un bun imobil urmează regimul juridic al bunului imobil ca proprietăți indivizibile. În situația în care, așa cum rezultă din contractele de construire cu plata în rate, reclamanta a dedus TVA la momentul efectuării plății, constituind astfel o livrare efectuată de o persoană impozabilă, în speță nu operează scutirea ci deducerea TVA pentru vânzarea terenurilor construibile aferente acestor construcții.

Împotriva sentinței a formulat recurs reclamanta SC. SA apreciind că aceasta este lipsită de temei legal și dată cu aplicarea greșită a legii. În motivarea căii de atac se arată că, dacă pentru construcție societatea și-a dedus TVA-ul aferent materialelor și lucrărilor încorporate, situația este diferită în cazul terenurilor care au fost achiziționate de la persoane fizice, caz în care operațiunea este exclusă din sfera de aplicare TVA, aceste persoane neavând obligația de a emite facturi. Dreptul

de deducere privește numai taxa care este înscrisă într-o factură fiscală sau alt document legal, și cum aceste persoane nu îndeplinesc cerințele art. 2 alin. 2 al OUG nr. 17/2000 pentru a putea fi considerat ca și contribuabil, operațiunea nu intră în sfera de aplicare a TVA. Mergând pe această logică, recurenta consideră că dacă a achiziționat un bun fără aplicarea TVA și vânzarea acestuia trebuie să se realizeze tot fără TVA. În subsidiar, solicită reducerea TVA la suma de lei deoarece organele fiscale în mod greșit au aplicat cota de 19% la suma avansurilor facturate în luna iunie. În opinia sa, în cazul în care s-ar putea considera că avansurile ar fi purtătoare de TVA, această taxă urmează a fi considerată ca fiind inclusă în avansul plății, respectiv, suma de lei cuprinde și TVA, deoarece, în raport de dispozițiile art. 1312 alin. 2 și 983 C. civil, societate nu mai poate colecta această taxă de la cumpărători.

DGFP Mureș a formulat întâmpinare solicitând respingerea recursului ca nefondat. Se arată că, în aplicarea art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal, pct. 37 din HG. nr. 44/2004 prevede expres că terenul pe care este construit un imobil urmează regimul juridic al bunului imobil ca proprietăți indivizibile. Pe de altă parte, art. 137 alin. 1 lit. a din Legea nr.571/2003 arată că baza de impozitare a TVA este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută. Cum în speță contrapartida obținută este reprezentată de avansurile încasate, în mod corect organele fiscale au determinat TVA prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare.

Examinând recursul formulat, prin prisma motivelor invocate precum și din oficiu în raport de dispozițiile art.304¹ Cod procedură civilă, Curtea apreciază că acesta este nefondat pentru următoarele considerente:

Din coroborarea dispozițiilor art. 126 și 127 Cod fiscal, livrările de bunuri și servicii sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA în măsura în care ele sunt efectuate de persoane impozabile care acționează ca atare. Conform art. 141 alin. 2 lit. f , sunt exceptate de la scutirea de TVA livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat sau ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În aplicarea acestui articol, pct. 37 din HG. nr. 44/2004

privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prevăd că terenul pe care este construit un imobil urmează regimul juridic al bunului imobil ca proprietăți indivizibile. Recurenta a invocat excepția de nelegalitate a acestor dispoziții legale, excepție respinsă ca inadmisibilă prin sentința nr. din 13.03.2009 a Curții de Apel Târgu-Mureș. Față de prevederile HG. nr. 44/2004, susținerile recurente referitoare la operațiunile anterioare de achiziționare a terenurilor de la persoane fizice care nu îndeplinesc condițiile art. 2 alin. 2 din OUG nr. 17/2000 pentru a putea fi considerate ca și contribuabili, nu prezintă relevanță în speță. Cum după achiziționare recurenta a încheiat cu diverse persoane fizice contracte de construire a unor imobile cu titlul de locuințe, în care prețul de livrare include și cota de 19% reprezentând TVA, este evident că în raport de dispozițiile pct. 37 din HG. nr. 44/2004, terenul pe care sunt construite acestea să urmeze același regim juridic ca și construcțiile ca și proprietăți indivizibile. Exercitându-și dreptul de deducere a TVA la livrarea construcției, recurenta nu putea beneficia de scutire la vânzarea terenurilor ci tot de deducere, atât terenul cât și construcția realizată pe acesta având același regim juridic ca și proprietăți indivizibile.

Cât privește baza de impozitare, legal și temeinic instanța de fond a considerat că aceasta se constituie din contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor sau prestator din partea cumpărătorului, în speță avansurile încasate. Cota redusă la care face referire recurenta nu este aplicabilă în speță întrucât, prețul include și taxa doar în cazul în care livrările de bunuri către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. 7 Cod fiscal. Cum, însă potrivit art. 155 alin. 1 Cod fiscal persoana impozabilă trebuie să emită o factură către cumpărător pentru suma avansurilor încasate cu vânzarea terenurilor, ceea ce s-a și întâmplat de altfel, este aplicabil procedeele sutei mărite, respectiv 19x100/119 cota standard. Cu privire la acest aspect, pct. 69 alin. 4 din HG. nr. 44/2004 prevede că: „Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrala a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrala a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii”. În acest sens, urma

ca la data achitării integrale de către cumpărătorii persoane fizice a prețului integral stabilit de părți și la încheierea contractelor de vânzare cumpărare în formă autentică, recurenta să regularizeze situația prin stornarea facturilor de avans și să emită facturi pentru contravaloarea integrală a livrărilor de bunuri la prețurile stabilite de părți cu respectarea prevederilor legale privind TVA, respectiv, dispozițiile pct. 23 din HG. nr. 44/2004, respectiv, determinarea TVA prin procedeul sutei mărite având în vedere că prețul final include și TVA.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
D E C I D E:**

Respinge recursul declarat de reclamanta **SC Bența SA**, cu sediul în str. nr.1 județul Mureș, împotriva sentinței nr.27.04.2009 pronunțată de Tribunalul Mureș - Secția contencios administrativ și fiscal, în dosarul nr. /2008.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, azi 05 Noiembrie 2009

Președinte,

Judecător,

Judecător,

Grefier,

Red.AV
Dact.CLR/6 ex
Tr.Mures
S.Pojar
2009-12-15