

DOSAR NR...../108/2011

DECIZIA CIVILĂ NR.....
Ședința publică din01.2013
PREȘEDINTE:
JUDECĂTOR:
JUDECĂTOR: -.....
GREFIER:

Pe rol se află pronunțarea asupra recursului formulat de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad, în nume propriu și în reprezentarea Activității de Inspecție Fiscală împotriva sentinței civile nr...../15.11.2011 pronunțată de Tribunalul Arad în dosarul nr./108/2011, în contradictoriu cu reclamanta intimată SC x SRL Arad, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Mersul dezbaterilor și concluziile orale ale părților au fost consemnate în încheierea de amânare a pronunțării hotărârii din data de01.2013, încheiere ce face parte integrantă din prezenta decizie.

CURTEA,

Deliberând asupra recursului de față, Curtea constată următoarele:

Prin cererea înregistrată pe rolul Tribunalului Arad la data de 2 martie 2011, reclamanta SC x SRL Arad a chemat în judecată pe pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad și Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Arad, solicitând instanței să anuleze decizia privind soluționarea contestației nr...../20.12.2010 emisă de Biroul Soluționare Contestații din cadrul pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad și decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../23.09.2010 și raportul de inspecție fiscală nr./23.09.2010 emise de pârâta Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Arad, cu cheltuieli de judecată, arătând în motivare că decizia de impunere nu a fost motivată într-o măsură suficientă, iar pe de altă parte operațiunile pentru care a fost ajustată TVA nu se încadrează în categoria bunurilor de capital cum rezultă din analiza art.149 alin. 1 Cod fiscal, raportat la art. 1251 alin. 1 pct. 3 din același cod, așa încât se impune concluzia cu necesitate că un anumit bun are calitatea de activ corporal fix exclusiv în situația în care este deținut spre a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, pe această linie de idei a arătat că în toate cazurile societatea reclamantă a avut calitatea de antreprenor general al proiectelor de investiții pentru beneficiar în condițiile în care toate lucrările avut la bază convențiile încheiate cu aceștia, în orice caz, reaua credință, control rezidă și din aceea că invocă contractele pentru a dovedi tranșe al construcțiilor, dar pe de altă parte, nu recunoaște calitatea ce revine fiecărei părți înscrise în autorizația de construire și care calitate reiese fără îndoială din contracte.

Nici art. 129 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 nu ar avea cum să fie aplicat de vreme ce privește exclusiv bunuri mobile după cum și art. 129 alin. 3 din aceeași lege are ca ipoteză de aplicare exproprierea, ipoteză ce nu se relevă în cauza, în consecință, rezultă limpede că în toate situațiile bunurile nu fost deținute de reclamantă în alt scop decât predarea lor la finalizarea lucrărilor către beneficiar, iar pe de altă parte, independent de cele arătate deja calculul din cadrul actelor atacate este eronat datorită faptului că nu toate facturile luate în considerare se referă la lucrări ce privesc rețeaua de canalizare.

În drept, se invocă dispozițiile art. 218 Cod procedură fiscală raportat la art. 10 din Legea nr. 554/2004 și textele legale invocate în motivarea acțiunii.

Prin întâmpinare, pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad a solicitat respingerea acțiunii arătând în motivare în principal că petitul care vizează raportul de inspecție fiscală este inadmisibil deoarece acesta nu este un act administrativ în sensul legii, iar privitor la fondul cauzei, a arătat că decizia de impunere a fost motivată într-o măsură suficientă, iar sub un alt aspect, din documente rezultă că reclamanta a preluat operațiunile de construire a accesului rutier și pietonal extindere a rețelei de distribuție gaze naturale și investițiilor privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele Plus, ulterior finalizării operațiunilor mai sus enumerate, accesul rutier și pietonal și rețeaua de distribuție menționată, fiind puse la dispoziția Municipiului Fălticeni, a societății E. On Gaz Distribuție, respectiv a localităților în care s- au realizat investițiile privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare, reclamanta deducând TVA aferentă acestor utilități, prin urmare, referitor la susținerile reclamantei potrivit cărora operațiunile pentru care a fost ajustată TVA nu s-ar încadra în categoria bunurilor de capital, consideră că în mod legal organele fiscale au făcut aplicarea art. 149 alin. 2 lit. b, art. 149 alin. 3 lit. b, art. 149 alin. 4 lit. d și art. 149 alin. 5 lit. c pct. 2 din Codul

fiscal, procedând la ajustarea TVA în valoare egală cu TVA dedusă de societate în sumă totală de lei, referitor la capătul de cerere în conformitate cu care reclamanta a considerat că nu toate facturile se referă la lucrări ce privesc rețeaua publică de canalizare, consideră că nu s-au făcut dovezi concludente sub acest aspect și nu s-au depus înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală considerând în consecință că decizia de impunere a fost emisă în condițiile legii după cum este legală și temeinică și decizia emisă în soluționarea contestației.

Prin sentința civilă nr./15.11.2011, Tribunalul Arad a admis acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamantă, a anulat decizia privind soluționarea contestației nr./20.12.2010 emisă de Biroul Soluționare Contestații din cadrul pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad, a anulat decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./23.09.2010 și raportul de inspecție fiscală nr./23.09.2010 emise de pârâta Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Arad și a obligat pe pârâte să plătească reclamantei lei, reprezentând cheltuieli de judecată.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut următoarele:

în urma efectuării inspecției fiscale parțiale la societatea reclamantă de către inspectori ai Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, având ca obiectiv verificarea tematică a taxei pe valoare adăugată, ca urmare a deconturilor privind TVA cu opțiune de rambursare depuse de către aceasta ale cărei concluzii s-au concretizat în raportul de inspecție fiscală încheiat la09.2010, înregistrat la Activitatea de inspecție Fiscală sub nr./23.09.2010, și prin care au fost stabilite diferențe de obligații fiscale suplimentare în sarcina părții reclamante a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspecția fiscală nr.-/23.09.2010, prin care s-a stabilit în sarcina reclamantei diferențe de obligații fiscale suplimentare și anume TVA suplimentară pentru perioada 01.07.2007 - 31.03.2010 în raport cu o bază impozabilă stabilită suplimentar de lei, rezultând un debit stabilit suplimentar în sumă de lei, la care se adaugă majorări de întârziere pentru perioada 25.12.2007 - 21.09.2010, în raport cu o bază impozabilă stabilită la cuantumul mai înainte enunțat privind debitul stabilit suplimentar, rezultând accesorii în cuantum de --- lei, stabilindu-se prin urmare un total de plată în sarcina reclamantei în cuantum de --- lei și întrucât reclamanta a fost nemulțumită de actul administrativ emis în sarcina sa a formulat contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad sub nr./04.11.2010, ce a fost soluționată prin decizia nr.-/20.12.2010 emisă de Biroul Soluționare Contestații din cadrul pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad, prin care aceasta a fost respinsă, așa încât reclamanta a formulat acțiune în contencios administrativ.

Instanța nu a avut în vedere susținerile părții reclamante prin care aceasta a criticat decizia de impunere sub aspectul nemotivării acesteia, însușindu-și sub acest aspect apărările pârâtei din întâmpinarea depusă la dosar, în condițiile în care legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, acestea fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală și în consecință numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută.

Pe de altă parte, nu a fost primită nici apărarea pe care a făcut-o pârâta în conformitate cu care, în opinia sa, nu este admisibil a se ataca în contencios administrativ și raportul de inspecție fiscală deoarece, în lumina dispozițiilor art. 18 din Legea nr. 554/2004, actele și operațiunile administrative care au stat la baza emiterii unui act administrativ astfel cum acesta a fost definit la art. 2 alin. 1 lit. c din lege, pot fi supuse controlului de legalitate al instanței de contencios administrativ odată cu actul final.

Astfel fiind, în ceea ce privește fondul pricinii, în ședința publică din 3 mai 2011 instanța a încuviințat efectuarea unei expertize fiscale având drept obiective: să se stabilească dacă operațiunile pentru care a fost ajustată TVA prin decizia de impunere contestată reprezintă sau nu bunuri de capital; dacă facturile de la pozițiile 2, 5, 6, 8, 9 și 18 din Anexa 6 la Raportul de inspecție fiscală privesc lucrări la sistemul public de alimentare cu apă și de canalizare, și ce efect ar avea asupra obligațiilor de plată stabilite prin actele atacate înlăturarea de la calcul a acestor facturi; dacă facturile de la pozițiile 4, 10, 11, 12, 13 și 15 privesc în totalitate lucrări aferente rețelei publice de alimentare cu apă și canalizare, și dacă este cazul, ce efect ar avea asupra obligațiilor de plată stabilite prin actele atacate înlăturarea de la calcul a părții de sumă din facturile respective care nu are legătură cu rețeaua publică, evidențiindu-se prin concluziile acestei probe științifice redată în raportul de expertiză judiciară depus la dosarul cauzei că reclamanta a desfășurat operațiuni economice de esență prestărilor de serviciu pentru care a fost remunerată, operațiuni care au fost desfășurate în baza unor contracte generale de antrepriză pentru un beneficiar (investitor) finalizate în mijloace fixe de natura bunurilor de capital, iar în cadrul contractului de antrepriză generală reclamanta a desfășurat operațiuni economice, în calitate de asociat finalizate în obținerea unor bunuri de natura arătată, potrivit examinărilor documentelor explicitate detaliat în raportul de expertiză menționat a rezultat că facturile de la pozițiile 2, 5, 6, 8, 9 și 18 din anexa 6 la raportul de inspecție fiscală privesc lucrările la magazinele „P” prevăzute în contractul general de

antrepriză menționat, decontarea valorilor lucrărilor prevăzute în contractul menționat s-a efectuat prin facturarea prețului contractului beneficiarului operațiune prin care reclamanta a colectat în condițiile prescrise de Codul fiscal, TVA-ul aferent, concluzionându-se fără niciun echivoc că înlăturarea de la calcul a acestor facturi, stabilite prin actele atacate, ar avea efect asupra rezultatelor indicatorilor economico - financiari ai societății reclamante în sensul diminuării lor și ar conduce la o dublă impozitare a veniturilor societății; nu în ultimul rând, potrivit examinărilor documentelor explicitate în același capitol din raport la care s-a făcut referire mai sus, s-a opinat că facturile de la pozițiile 4, 10, 11, 12, 13 și 15 din aceeași anexă a raportului menționat mai sus, privesc lucrările la aceleași magazine prevăzute în același contract evidențiindu-se aceeași operațiune de decontare, iar înlăturarea de la calcul a acestor facturi ar conduce la același efect despre care s-a făcut vorbire mai înainte.

În cauză au fost formulate obiecțiuni de către reclamantă, potrivit scriptului de la fila 89 dosar, aducându-se precizări suplimentare de către expertul contabil - consultant fiscal care a arătat fără niciun echivoc că bunurile de capital pentru care a fost ajustată TVA prin decizia de impunere contestată sunt bunuri ce aparțin beneficiarului, iar reclamanta a desfășurat operațiuni economice constând în prestări de servicii pentru care a și fost remunerată operațiuni desfășurate potrivit contractelor generale de antrepriză finalizate prin obținerea mijloacelor fixe de natura bunurilor de capital ce vor fi evidențiate în patrimoniul beneficiarului, conchizându-se în cele din urmă că din analizarea tuturor facturilor, situațiilor de lucrări, devizelor și a celorlalte documente financiar-contabile înregistrate în contabilitatea reclamantei rezultă fără niciun echivoc că valoarea lucrărilor a fost decontată prin facturarea prețului beneficiarului operațiune prin care reclamanta a colectat TVA-ul aferent în conformitate cu prevederile art. 140 alin. 1 din Codul fiscal, iar în 2007, s-a procedat la aplicarea dispozițiilor art. 160 alin. 1 lit. c din același cod, cu modificările și completările ulterioare, vizând operațiunea de taxare inversă, adică autolichidarea taxei.

Obiecțiuni s-au formulat în cauză și de către pârâtă, potrivit scriptului de la filele 91- 94 dosar, formându-se concizii fără echivoc de către expertul consultant fiscal în sensul că, în conformitate cu prevederile art. 1251 alin. 1 pct. 3 din Codul fiscal și față de documentele existente privitor la derularea operațiunilor comerciale, reclamanta nu a deținut active corporale fixe de natura celor menționate în actul de control pentru a fi puse la dispoziția beneficiarului care este îndrituit și obligat și la recepția finală a obiectivelor la predarea acestora, conform situației de lucrări menționate în raportul de expertiză, și prin urmare amortizarea bunurilor intră în sarcina societății beneficiare, inclusiv eventuala ajustare a TVA, reitărând totodată concluziile exprimate dintru-nceput în raportul de expertiză și conchizând că dacă s-ar menține impozitarea suplimentară stabilită în urma inspecției fiscale reclamanta ar fi în situația în care și-ar evidenția de două ori TVA de piață aferentă facturilor pentru care s-a făcut ajustarea și anume prima dată s-a achitat la bugetul de stat în momentul facturării către beneficiar prin aplicarea cotei de TVA, iar a doua oară s-ar achita aceeași taxă ca urmare a raportului de inspecție fiscală.

În conformitate cu prevederile art. 129 alin. 4 și 5 Cod procedură civilă, care se raportează la art. 28 alin. 1 din Legea nr. 554/2004, instanța, din oficiu, a stabilit în ședința publică din 4 octombrie 2011

obligatii	suplimentare	în	sarcina	experiei	-
-----------	--------------	----	---------	----------	---

consultant fiscal în sensul ca aceasta să formuleze o concluzie finală privitoare la suma pe care aceasta consideră că o datorează reclamanta din decizia de impunere privind obligațiile de plată în situația în care există o obligație de piață, ce a fost redată potrivit scriptului depus la dosar în acest scop, statuându-se finalmente că reclamanta nu datorează TVA suplimentar stabilit prin decizia de impunere contestată și nici accesoriile aferente.

Pe de altă parte, s-a observat că față de concluziile probei științifice ce a fost administrată pârâta nu a cerut efectuarea unei expertize contrarii în sensul prevederilor art. 212 Cod procedură civilă iar raportul de expertiză ce a fost efectuat pe parcursul judecății a fost apreciat pe deplin lămuritor în sensul prevederilor art. 201 Cod procedură civilă.

Împotriva acestei sentințe a formulat recurs pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad, în nume propriu și în reprezentarea Activității de Inspecție Fiscală solicitând admiterea recursului și modificarea sentinței civile atacate, în sensul respingerii acțiunii reclamantei formulate împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./23.09.2010, pe calea excepției inadmisibilității acesteia, și împotriva Deciziei de impunere nr./23.09.2010 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală și Deciziei de soluționare a contestației nr./20.12.2010 emisă de Biroul Soluționare Contestații, ca fiind neîntemeiată, și menținerea acestor acte ca fiind temeinice și legale.

În motivare, se arată că sentința civilă nr./15.11.2011 este netemeinică și nelegală, deoarece instanța de fond nu a făcut altceva decât să preia concluziile raportului de expertiză contabilă efectuat în cauză, fără a analiza legalitatea și temeinicia acestor concluzii, fără a ține cont de cele arătate de pârâta recurentă în întâmpinare și obiecțiunile formulate la Raportul de expertiză contabilă.

Recurenta a reiterat excepția inadmisibilității acțiunii reclamantei-intimate împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./23.09.2010.

Obligațiile fiscale suplimentare la care reclamanta-intimată a făcut referire nu au fost stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr. /23.09.2010, ci prin Decizia de impunere nr. /23.09.2010, atacată și ea în cauză.

Competența de contestare a actelor administrativ fiscale - procedura prealabilă obligatorie prevăzută de art. 7 din Legea nr. 554/2004 - conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel: „art. 205 Posibilitatea de contestare (1) împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)”

În ceea ce privește soluția pronunțată de Tribunalul Arad cu privire la Decizia de impunere nr. /23.09.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală și Decizia de soluționare a contestației nr. /20.12.2010, a Biroului Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Arad, recurenta a solicitat constatarea nulității expertizei efectuate în cauză, având în vedere că aceasta este efectuată cu încălcarea dispozițiilor H.G. nr. 13/2008, și drept consecință înlăturarea concluziilor acesteia, admiterea recursului și modificarea sentinței civile atacate, în sensul respingerii acțiunii reclamantei-intimate împotriva deciziei de impunere și deciziei de soluționare a contestației, ca fiind neîntemeiată.

S-a arătat că preluarea ad-literam de către Tribunalul Arad a concluziilor expertizei contabile a determinat ca soluția pronunțată în cauză să fie lipsită de motivare legală.

De asemenea, expertul contabil - consultant fiscal nu a formulat răspunsuri relevante în cauza dedusă judecării, astfel încât instanța nu putea fi ținută de concluziile Raportului de expertiză contabilă de la punctele 2 și 3 ale Obiectivelor nr. 2 și nr. 3 fiind îndreptățită să le înlăture, neputând să fundamenteze motivarea hotărârii pe aceste concluzii atâta timp cât aprecierile expertizei contravin constatărilor probate cu documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, ale organelor de inspecție fiscală și dispozițiile legale incidente, așa cum au fost acestea prezentate în motivarea Deciziei de soluționare a contestației.

În speță, instanța de fond era îndreptățită să cenzureze concluziile expertizei contabile administrate în cauză, în condițiile în care expertul desemnat nu s-a limitat la a constata, în cuprinsul lucrării de specialitate, anumite împrejurări de fapt, pe baza cărora instanța să determine drepturile și obligațiile părților, ci a procedat la stabilirea unor astfel de drepturi și obligații prin interpretarea unor dispoziții legale, după cum rezultă din concluziile formulate. Or, procedând astfel, expertul contabil a depășit limitele atribuțiilor sale, determinate de art. 201 alin. 1 Cod procedură civilă, respectiv art. 2 teza ultimă din OG nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, astfel că instanța de fond era îndreptățită să înlăture concluziile expertizei care nu vizează constatarea unor împrejurări de fapt ci interpretarea unor norme de drept, acesta fiind atributul exclusiv al instanțelor judecătorești, aspect legal statuat irevocabil de către Curtea de Apele Timișoara și în Decizia civilă nr. din 28.04.2011 pronunțată în dosar nr. /108/2009.

Faptul că Tribunalul Arad, preluând în integritate concluziile raportului de expertiză contabilă a stabilit că petenta SC x SRL nu datorează taxa pe valoarea adăugată, confirmă ignorarea vădită de către aceasta a cadrului legal care reglementează în domeniul taxei pe valoarea adăugată, deoarece în condițiile în care a acceptat răspunsul expertului contabil la obiectivul nr. 1 - cum că operațiunile pentru care a fost ajustată TVA se încadrează în categoria celor privind bunurile de capital -, confirmând starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, în mod contradictoriu a înlăturat consecința acestei încadrări - respectiv că reclamanta datorează TVA; Prin urmare, recurenta a solicitat constatarea nulității expertizei efectuate în cauză și drept consecință înlăturarea concluziilor acesteia.

Pe fondul cauzei, recurenta a solicitat respingerea acțiunii reclamantei formulate împotriva Deciziei de impunere nr. /23.09.2010 și Deciziei de soluționare a contestației nr. /20.12.2010, ca fiind neîntemeiată.

În fapt, din verificarea efectuată la SC x SRL organele de inspecție fiscală au constatat că societatea reclamantă a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, astfel:

- lei aferentă facturilor primite de la furnizori pentru construirea accesului rutier și pietonal la Complexul comercial P din localitatea Fălticeni care a intrat în patrimoniul public al Municipiului Fălticeni, gratuit și liber de sarcini, pentru care la data intrării în patrimoniul Municipiului Fălticeni avea obligația ajustării dreptului de deducere exercitat inițial;

- lei aferentă investiției privind realizarea extinderii rețelei de distribuție gaze naturale aferentă Complexului comercial P din localitatea Fălticeni, construit de societate, investiție transmisă operatorului E.ON Gaz Distribuție SA în mod gratuit, pentru care la data intrării în proprietatea E.ON Gaz Distribuție SA societatea reclamantă avea obligația ajustării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată exercitat inițial;

- lei aferentă investițiilor privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele P, care în conformitate cu dispozițiile legale aplicabile în materie (Legea nr. 241/2006 privind serviciul de alimentare cu apă și de canalizare) fac parte din domeniul public local al localităților în care au fost construite și pentru care la data finalizării reclamanta avea obligația ajustării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată exercitat inițial.

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art. 125 indice 1 alin.3 că activele corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu";

„Prestarea de servicii art. 129 (...)

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele: a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;"

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că SC x SRL a preluat operațiunile de construire a accesului rutier și pietonal, extindere a rețelei de distribuție gaze naturale și investițiilor privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele P, ulterior finalizării operațiunilor mai sus enumerate, accesul rutier și pietonal, rețeaua de distribuție gaze naturale și sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele Plus fiind puse la dispoziția Municipiului Fălticeni, a societății E.ON gaz distribuție, respectiv a localităților în care s-au realizat investițiile privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele Plus, SC x SRL deducând taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor utilități.

Referitor la afirmațiile reclamantei-intimate privitoare la faptul că bunurile nu se încadrează în categoria bunurilor de capital astfel cum sunt definite la art. 149 alin. (1) coroborat cu art. 125 indice 1 alin. (1) pct. 3 din Codul fiscal, recurenta a considerat că acestea nu pot fi reținute în condițiile în care legiuitorul definește bunurile de capital raportat la perioada de utilizare a acestora și scopul economic, respectiv modul de utilizare a bunurilor, și nu raportat la persoana care deține proprietatea acestora.

Afirmațiile societății reclamante referitoare la faptul că nu este „beneficiarul lucrărilor” sunt răsturnate de faptul că în autorizațiile de construire ale magazinelor și în avizele obținute SC x SRL figurează ca beneficiar alături de alte entități ale administrației publice locale.

De asemenea, s-a învederat faptul că la finalizarea lucrărilor, acestea au intrat cu titlu gratuit, libere de orice sarcini, în patrimoniul Municipiului Fălticeni, societății E.ON Gaz Distribuție, respectiv a localităților în care s-au realizat investițiile privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele Plus, în contractele încheiate cu entitățile mai sus enumerate fiind înscrise clauze exprese în acest sens, respectiv în Contractul de asociere nr./30.06.2008, încheiat între Municipiul Fălticeni și reclamantă, s-a precizat că:

„Art. 7 - Recepția finală a lucrărilor de construire a spațiului comercial va fi efectuată după finalizarea amenajării accesului rutier și pietonal la Complexul comercial Plus din Fălticeni str. Plugari nr. 3 și predarea acestuia, gratuit și liber de sarcini, către Municipiul Fălticeni, pe bază de proces verbal de predare primire. (...)

Art. 11 - La încetarea contractului de asociere, bunurile publice rezultate vor trece gratuit și libere de sarcini în patrimoniul Municipiului Fălticeni."

În Contractul de asociere pentru cofinanțare nr./03.07.2008, încheiat între E.ON Gaz Distribuție SA și SC x SRL, s-a precizat că: "soliciantul/utilizatorul consimte preluarea în proprietatea E.ON Gaz Distribuție SA a conductelor, echipamentelor și instalațiilor aferente, din momentul punerii în funcțiune a acestora – fără alte pretenții patrimoniale sau nepatrimoniale ulterioare – și asigură dreptul de uz, servitute și accesul operatorului în mod gratuit pe toată durata existenței și funcționării conductei de distribuție."

Referitor la contractele încheiate între SC x SRL și diverși prestatori, având ca obiect investiție privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele P, situate în diverse localități, în conformitate cu dispozițiile Legii nr. 241/2006 privind serviciul de alimentare cu apă și de canalizare a rezultat că aceste investiții fac parte din sistemul public de alimentare cu apă și de canalizare, neintrând în proprietatea SC x SRL, fapt recunoscut de altfel și de reclamantă.

În ceea ce privește afirmațiile reclamantei referitoare la faptul că „prin actele de control nu s-a contestat caracterul deductibil al TVA aferent cheltuielilor efectuate de societate cu realizarea obiectului contractelor care formează obiectul discuției. S-a învederat că în condițiile în care bunurile nu se încadrează în cadrul denumirii generice de bunuri de capital, fiind vorba de imobile, respectiv spații comerciale destinate închirierii către magazinele P, organele de inspecție ar fi stabilit TVA colectată suplimentar la același nivel, datorită intrării cu titlu gratuit în patrimoniul public local sau al altor operatori, în conformitate cu prevederile art. 129 alin. (4), art. 137 alin. (1) lit. d) și art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

Așa cum s-a arătat prin Decizia nr. .../20.12.2010, în spețe similare, instanțele de judecată au statuat că soluția adoptată de organele fiscale este corectă și legală, motivând soluția adoptată în cuprinsul deciziilor pronunțate astfel (Decizia civilă nr. .../R pronunțată în dosarul nr./CA/2005).

Referitor la capătul de cerere prin care reclamanta-intimată consideră că nu toate facturile luate în considerare se referă la lucrări ce privesc rețeaua publică de canalizare, s-a învederat faptul că

reclamanta nu a probat afirmațiile referitoare la faptul că facturile enumerate „privesc doar parțial lucrări aferente rețelei publice de alimentare cu apă și canalizare”, nedepunând înscrisuri de natura mijloacelor de probă, reglementate de Codul de procedura fiscală, cu toate că la art. 65 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se precizează expres că: "Art. 65

Susținerile reclamantei conform cărora facturile de la pozițiile 2, 5, 6, 8, 9 și 18 din Anexa nr. 6 la Raportul de inspecție fiscală nr./23.09.2010, „privesc lucrări la instalații accesorii imobilelor la care au fost realizate operațiunile, și nu fac parte din sistemul public de alimentare cu apă și canalizare”, nu pot fi luate în considerare în condițiile în care atât în facturi, cât și în devizele de lucrări sumele înscrise reprezintă contravaloarea lucrărilor de canalizare pluvială și menajeră, nici în contestație și nici în acțiune nefiind indicate motivele pentru care acestea nu reprezintă contravaloarea „sistemului public de alimentare cu apă și canalizare” cu toate că în conformitate cu dispozițiile exprese ale Codului de procedură fiscală, republicat, sarcina incumbă contribuabilului.

Referitor la facturile de la pozițiile 4,10,11, 12, 13 și 15 din Anexa nr. 6 la Raportul de inspecție fiscală nr./23.09.2010, în legătură cu care reclamanta susține că privesc doar parțial lucrări aferente rețelei publice de alimentare cu apă și canalizare, învederează că nici în acest caz reclamanta nu a precizat, având în vedere dispozițiile Legii nr.241/2006 privind serviciul de alimentare cu apă și de canalizare, indicate în actele administrative și decizia de soluționare a contestației atacate, argumentele pentru care acestea nu reprezintă contravaloarea sistemului public de alimentare cu apă și canalizare, pentru fiecare factură în parte, arătând și valorile pe care le consideră corecte.

În ceea ce privește facturile 4, 11 și 15 din Anexa nr. 6 la Raportul de Inspecție fiscală nr./23.09.2010 organele de inspecție fiscală au considerat că doar parțial aceste facturi se referă și reprezintă contravaloarea sistemului public de alimentare cu apă și canalizare, așa cum rezultă din Anexa nr. 6 la Raportul de inspecție fiscală nr./23.09.2010.

Referitor la suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, inclusă în suma totală de lei, contestată și atacată de societatea reclamantă, dar asupra căreia aceasta nu a adus niciun argument de fapt sau de drept prin contestație, respectiv acțiunea introdusă la instanța de judecată, s-a învederat că aceasta a fost stabilită astfel:

- lei - ca urmare a faptului că societatea reclamantă nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă depășirii plafonului de deductibilitate al cheltuielilor de protocol, stabilit conform Titlului II din Codul fiscal pentru anii 2007 și 2008 stabilindu-se o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă totală de lei (.... lei - TVA colectată suplimentar aferentă anului 2007, scadentă la data de 25.05.2008, respectiv lei - TVA colectată suplimentar aferentă anului 2008, scadentă la data de 25.06.2009);

- lei - ca urmare a faptului că societatea reclamantă în anii 2007 și 2008 a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei aferentă unor investiții, respectiv imobilizări corporale, la care, în baza Hotărârii nr./31.12.2008 SC x SRL s-a decis să se renunțe, societatea având astfel obligația ca la această dată să-și ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial.

În drept, au fost invocate dispozițiile art. 304 pct. 9 și art. 304¹ din C.pr.civ. și prevederile legale invocate.

Reclamanta intimată a formulat întâmpinare și note de ședință solicitând respingerea recursului și menținerea ca temeinică și legală a sentinței pronunțate de prima instanță.

În considerentele întâmpinării, intimata a arătat că pârâta recurentă nu a solicitat administrarea unei contraexpertize, motiv pentru care orice susținere având drept scop contrazicerea concluziilor din cadrul raportului de expertiză sunt inadmisibile direct în recurs.

În fapt, cum va arăta în cele ce urmează, argumentarea căii de atac nu contrazice nici raportul de expertiză, nici constatările instanței de fond.

Este lesne de observat că recursul nu face în nici un fel referire la considerentele sentinței atacate sau la constatările expertului, fiind în realitate o reluare a întâmpinării depuse de către DGFP Arad în primă instanță (pentru termenul din 19.04.2011), și drept consecință complet irelevant în ceea ce privește motivarea hotărârii judecătorești.

Concret, singura diferență între recurs și întâmpinare o constituie pct. II A, care însă conține susțineri privind pretinsa nulitate a raportului de expertiză, neargumentată juridic în vreun fel și care a format deja obiectul cenzurii instanței de judecată.

În acest sens, Tribunalul Arad face referire expresă la practica sentinței, unde s-a consemnat că pârâta nu a solicitat contraexpertiză, deși a fost întrebată de instanță dacă apreciază necesar sau nu acest mijloc suplimentar de probă.

Practica și doctrina sunt unitare în a aprecia că dacă motivele de recurs reprezintă doar o succesiune de fapte și afirmații, sau dacă au un caracter general și dezvoltarea lor nu permite analiza hotărârii din punctul de vedere al motivelor de la art.304v pr.civ, această neregularitate a cererii este sancționată cu nulitatea.

Pentru toate aceste considerente, intimata a solicitat admiterea excepției consecință anularea recursului ca fiind nemotivat.

Referitor la fondul cauzei, s-a arătat că este imposibil de contestat în speță că operațiunile pentru care a fost ajustată TVA nu privesc bunuri de capital ale societății intime. S-a subliniat că instanța ce fond nu s-a rezumat doar la trimiterea către concluziile expertului, cum încearcă să ateste rscurenta. Dimpotrivă, Tribunalul Arad a argumentat considerentele pentru care TVA stabilită suplimentar prin actele atacate nu este în realitate datorată. Faptul că raționamentul instanței nu-l contrazice pe cel al expertului fiscal nu înseamnă că a existat o preluare artificială a concluziilor din proba de specialitate.

Soluția instanței de fond și a expertului este pe deplin conformă cu prevederile relevante în cauză.

Potrivit art. 149 alin. I C.fisc, „bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125 indice 1 alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane”.

Art.125 alin.I pct.3 C.fisc, respectiv textul la care se face trimitere, arată că „active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative (s.n.), dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu”.

Cu alte cuvinte, un anumit bun are calitatea de activ corporal fix exclusiv în situația în care este deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.

Niciuna dintre aceste ipoteze alternative nu este incidentă în cauză.

Intimata a arătat că în mod corect a reținut Tribunalul Arad, fiind imposibil de contestat în speță, că în toate cazurile ce au format obiectul controlului societatea intimată a avut calitatea de antreprenor generai ai proiectelor de investiții pentru beneficiari. Toate lucrările executate de societatea noastră au avut la bază convențiile încheiate cu aceștia din urmă, și se află în deplină concordanță cu prevederile contractuale.

Faptul că SC x SRL, în această calitate de antreprenor, a solicitat și obținut autorizația de construire nu prezintă nicio relevanță cu privire la identificarea destinației economice a bunurilor. Potrivit art. 2 alin. 1 din Legea nr. 50/1991, „autorizația de construire constituie actul final de autoritate al administrației publice locale pe baza căruia este permisă executarea lucrărilor de construcții corespunzător măsurilor prevăzute de lege referitoare la amplasarea, conceperea, realizarea, exploatarea și postutilizarea construcțiilor”.

Faptul că societatea intimată a figurat ca beneficiar pe autorizația de construire nu face altceva decât să dovedească faptul că executarea construcțiilor de către SC x SRL în calitate de antreprenor s-a realizat cu respectarea legii, respectiv că exista dreptul de a construi. Indicarea și a altor entități ale administrației publice locale în autorizație confirmă faptul că acestea aveau calitatea de beneficiari, calitate ce rezultă, printre altele, tocmai din contractele de asociere încheiate cu respectivele entități administrative, contracte ce au stat la baza emiterii deciziei de impunere. Din acest punct de vedere, reaua-credință a organului de control nu poate fi contestată, întrucât pe de o parte invocă respectivele contracte pentru a dovedi „transferul” cu titlu gratuit al construcțiilor însă pe de altă parte nu recunoaște calitatea ce revine fiecărei părți înscrise în autorizația de construire, calitate ce reiese fără îndoială din aceleași contracte.

Față de situația sus-descrișă, imposibil de contestat, în mod corect a arătat instanța de fond că pentru lucrările efectuate SC x SRL a colectat TVA aferentă, prețul contractual cuprinzând toate costurile lucrărilor realizate prin intermediul unor subantreprenori, toate taxele și celelalte cheltuieli accesorii aferente. Prin actele de control nu s-a contestat caracterul deductibil al TVA aferente cheltuielilor efectuate de societatea intimată cu realizarea obiectului contractelor care formează obiectul discuției, în acest sens, Tribunalul Arad reține pe deplin justificat faptul că „facturile (...) privesc lucrările la magazinele „P” prevăzute în contractul general de antrepriză menționat, decontarea valorilor lucrărilor prevăzute în contractul menționat s-a efectuat prin facturarea prețului contractului beneficiarului, operațiune prin care reclamanta a colectat în condițiile prescrise de Codul fiscal TVA-ul aferent, concluzionându-se fără niciun echivoc că înlăturarea de la calcul a acestor facturi, stabilite prin actele atacate, ar avea efect asupra rezultatelor indicatorilor economico-financiar ai societății reclamante, în sensul diminuării lor și ar conduce la o dublă impozitare a veniturilor societății”.

S-a subliniat că art. 129 alin. 4 C.fisc, referindu-se la livrarea către sine, are ca premisă tot caracterul de active al bunurilor imobile în cauză, or a arătat deja și este imposibil de contestat că față de destinația lor economică, ele nu au constituit niciodată active ale societății intime.

Ca un rezumat al tuturor situațiilor care au format obiectul controlului, din analiza contractelor este imposibil de contestat că societatea intimată are calitatea de executant al lucrărilor care au avut ca rezultat bunurile finale supuse atenției organului fiscal, beneficiarul acestor lucrări a fost de fiecare dată altă persoană decât SC x SRL.

SC x SRL nu a avut în niciun moment dreptul de folosință a bunurilor în discuție, acest drept revenind beneficiarilor încă de la începutul funcționalității lor, scopul efectuării lucrărilor a fost încă de la încheierea contractelor ca utilizarea bunurilor finale să se realizeze de către beneficiari.

Față de cele arătate mai sus, în niciun fel contrazise prin decizia de soluționare a contestației, întâmpinare sau recurs, rezultă cât se poate de clar faptul că, în toate situațiile bunurile nu au fost deținute de către societatea intimată în alt scop decât predarea lor la finalizarea lucrărilor către beneficiar.

Din acest punct de vedere, însă, este evident faptul că neexistând în niciun moment scopul ca bunurile să fie utilizate de către SC x SRL în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, acestea nu au fost în niciun moment active sau bunuri de capital ale societății intime.

Consecutiv, taxa deductibilă aferentă serviciilor pe care societatea intimată le-a subcontractat în vederea efectuării lucrărilor supuse controlului nu este taxă deductibilă aferentă bunurilor de capital, în accepțiunea art.149 alin. 1 lit. d C.fisc3, deci nu este supusă ajustării, în aceeași ordine de idei, nefiind vorba despre active ale societății intime, nu a existat nici livrare către sine în accepțiunea art. 129 alin. 4 C.fisc. Ca o concluzie, în niciuna din ipotezele analizate mai sus, cuprinse în actele de control, nu au fost realizate lucrări pentru nevoi proprii ale SC x SRL. Drept urmare nu este posibilă ajustarea TVA, atâta timp cât toate lucrările realizate au fost efectuate pentru beneficiar, față de care decontarea valorilor au fost efectuate pentru beneficiar, față de care decontarea valorilor a fost realizată prin facturarea prețului contractului și nu poate fi vorba despre livrare către sine atâta timp active ale societății intime.

Nu în ultimul rând, pentru lucrările care nu au legătură cu rețelele publice, fiind aferente accesoriilor imobilelor proprietate privată, ajustarea TVA a fost efectuată eronat de către organul fiscal chiar dacă, prin absurd, art. 149 C.fisc. ar fi incident în speță, cum în mod just au concluzionat atât instanța de fond cât și expertul fiscal.

Prin notele scrise depuse la dosar, intimata a precizat că în toate situațiile, dreptul de proprietate revine (și revenea și la data contractelor) societății x SRL, conform extraselor de CF anexate notelor prezentate.

Rezumând considerentele raportului de expertiză (pag. 3, respectiv răspunsul depus pentru termenul din 15.11.2011), astfel cum reiese și din contractele de antrepriză generală anexate beneficiarul lucrărilor de investiții pe care le-a executat societatea noastră este SC x SRL.

Această societate a comandat, finanțat și recepționat lucrările de construcții, pentru lucrările executate, societatea intimată a încasat o remunerație, referitor la care a colectat și virat TVA aferentă, exercitând dreptul de deducere pentru cheltuielile angajate cu acest scop.

S-a arătat că societatea intimată nu a deținut în niciun moment active corporale fixe de natura celor menționate în actul de control, dreptul de folosință asupra bunurilor rezultate în urma lucrărilor revenea încă de la început beneficiarului din faza de contractare, respectiv SC x SRL, societate în sarcina căreia revine și amortizarea bunurilor.

În ceea ce privește contractele de asociere, noțiunea de „beneficiar” poate suferi nuanțări, în sensul că deși bunurile rezultate intră în patrimoniul public, ele în concret deservește investitorul, în speță SC x SRL. Indiferent de această precizare, este imposibil de contestat că nici în cazul celor două contracte de asociere nu au rezultat bunuri de capital pentru societatea intimată, ci pentru SC x SRL.

SC x SRL este proprietara terenurilor și clădirilor unde funcționau magazinele P (la acest moment L). Societatea care exploata (exploatează) aceste magazine are calitatea de locatar al SC x SRL.

S-a precizat că societatea intimată, a avut calitatea de antreprenor general al proprietarului SC x SRL, fiind coordonatorul lucrărilor de construire a magazinelor atunci intitulate P.

Analizând recursul prin prisma motivelor invocate de către recurent cât și în conformitate cu dispozițiile art.304¹ Cod procedură civilă, care impun analizarea cauzei sub toate aspectele, Curtea apreciază că acesta este întemeiat doar în ce privește suma de lei reprezentând TVA aferentă depășirii plafonului de deductibilitate al cheltuielilor de protocol (..... lei) și TVA aferentă unor imobilizări corporale la care reclamanta a decis să renunțe (.... lei), pentru considerentele ce urmează a fi expuse:

Prioritar, Curtea va analiza excepția nulității recursului invocată de reclamanta intimată precum și excepția inadmisibilității invocată de pârâta recurentă.

Reclamanta intimată susține astfel că recursul nu ar fi motivat întrucât ar fi reluate argumentele prezentate în întâmpinarea formulată în fața primei instanțe.

Curtea reține că într-adevăr o mare parte din argumentele prezentate în fața primei instanțe coincid cu motivele redată în cuprinsul cererii de recurs, însă o astfel de suprapunere de argumente nu poate conduce la concluzia că cererea nu ar fi motivată, în condițiile în care pârâta recurentă a criticat în mod concret și maniera de soluționare a cauzei de către judecătorul fondului, respectiv însușirea de către acesta a concluziilor raportului de expertiză precum și neobservarea că pentru o anumită sumă reclamanta nu a prezentat nici un argument în sprijinul demersului său judiciar. Prin urmare excepția

nuiităţii recursului se dovedeşte a fi neîntemeiată.

Referitor la excepţia inadmisibilităţii petiului prin care s-a solicitat anularea raportului de inspecţie fiscală nr./23.09.2010, reiterată prin cererea de recurs de către autoritatea pârâtă, Curtea constată că în mod corect Tribunalul Arad a respins-o, întrucât, deşi actul menţionat nu produce prin el însuşi efecte juridice, acesta constituie act premergător care a stat la baza emiterii deciziei de impunere. Ori, dispoziţiile art. 18 alin.2 din Legea nr. 554/2004 prevăd că instanţa este competentă să se pronunţe şi asupra legalităţii operaţiunilor administrative care au stat la baza emiterii actului supus judecării.

Cât priveşte fondul, Curtea observă că reclamanta, deşi a solicitat anularea în tot a actele de impunere, nu a formulat critici cu privire la suma de lei reprezentând TVA aferentă depăşirii plafonului de deductibilitate al cheltuielilor de protocol şi TVA aferentă imobilizărilor corporale la care a decis să renunţe. Cu toate acestea prima instanţă a anulat actele menţionate în totalitate, acestea cuprinzând şi suma indicată, în această privinţă impunându-se modificarea sentinţei atacate în sensul respingerii petiului menţionat.

Este însă apreciată corectă soluţia primei instanţe cu privire la sumele de lei, reprezentând TVA aferent construirii accesului rutier şi pietonal, lei reprezentând TVA aferent extinderii reţelei de distribuţie gaze naturale şi lei aferent sistemului de alimentare cu apă şi canalizare.

Astfel, după cum rezultă din contractele de antrepriză generală depuse la dosarul de recurs (filele 25 - 52), beneficiarul lucrărilor de investiţii pe care le-a executat societatea reclamantă SC x SRL Arad este o altă entitate juridică, respectiv SC x SRL. În baza contractelor menţionate, cea din urmă societate a comandat, finanţat şi recepţionat lucrările de construcţii, pentru magazinele executate în diferite localităţi din ţară, respectiv Fălticeni, Pecica, Luduş, Buzău, Blaj, Baia Mare, Salonta, fiind necontestat de autoritatea fiscală că reclamanta SC x SRL Arad a încasat o remuneraţie, referitor la care a colectat şi virat TVA aferentă.

Prin urmare, activitatea prestată de reclamanta este cea specifică unui antreprenor, ceea ce înseamnă că bunurile imobile rezultate în urma executării contractului nu aparţin antreprenorului, ci beneficiarului, fiind corectă apărarea reclamantei intimată potrivit căreia, întrucât nu a deţinut în niciun moment activele corporale fixe de natura celor menţionate în actul de control, nu îi revenea nici obligaţia aplicării normelor de amortizare a bunurilor şi de ajustare a TVA aferentă.

De vreme ce bunurile menţionate se regăsesc în patrimoniul beneficiarului construcţiilor, care este de altfel şi proprietarul terenurilor pe care s-au edificat, aşa cum rezultă din extrasele CF depuse la dosarul de recurs (filele 11-24) şi care a suportat în final TVA, aşa cum rezultă din concluziile expertului care a analizat evidenţa contabilă a reclamantei, nu poate fi reţinută susţinerea autorităţii reclamante că în realitate beneficiarul lucrării ar fi reclamanta. Şi aceasta întrucât simpla menţionare a societăţii reclamante în autorizaţiile de construire ale magazinelor şi în avizele obţinute dovedeşte calitatea sa de antreprenor, iar nu pe cea de proprietar, aceasta din urmă fiind dovedită ca fiind a unei alte entităţi juridice prin extrasele de CF depuse.

De altfel, aceste concluzii rezultă şi din raportul de expertiză, în cadrul căruia în urma analizării evidenţelor contabile, expertul a stabilit că reclamanta SG x SRL Arad a încasat remuneraţia prevăzută în contractele de antrepriză, colectând şi virând TVA aferentă.

Cu privire la solicitarea pârâtei de a fi anulată expertiza Curtea reţine că aceasta este neîntemeiată întrucât expertul nu s-a limitat la interpretarea unor norme legale, cum greşit susţine recurenta pârâtă, ci a analizat situaţie intrărilor şi ieşirilor în evidenţa contabilă a reclamantei, prin raportare la dispoziţiile legale în vigoare, preocupându-se în a stabili ce ce operaţiuni au făcut obiectul facturilor avute în vedere de inspecţia fiscală şi care au fost părţile contractante în acele operaţiuni.

Constatând aşadar întemeiat recursul doar în ce priveşte suma de lei, Curtea îl va admite în conformitate cu dispoziţiile art.312 alin. 1, 2 şi 3 Cod procedură civilă, coroborate cu dispoziţiile art 304 pct.9 Cod procedură civilă, va modifica sentinţa civilă recurată în sensul admiterii în parte a acţiunii şi anulării în parte a actelor atacate, respectiv cu privire la sumele de: lei, reprezentând TVA aferent construirii accesului rutier şi pietonal, lei reprezentând TVA aferent extinderii reţelei de distribuţie gaze naturale şi lei aferent sistemului de alimentare cu apă şi canalizare, luând totodată act că nu au fost solicitate cheltuieli de judecată.

PENTRU ACESTE MOTIVE ÎN NUMELE LEGII DECIDE:

Admite în parte recursul formulat de pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice Arad împotriva sentinţei civile nr./15.11.2011 pronunţată de Tribunalul Arad în dosarul nr./108/2011.

Modifică sentinţa recurată astfel:

Admite în parte acţiunea formulată de reclamanta SC x SRL Arad, anulează în parte Decizia de impunere nr./23.09.2010, raportul de inspecţie fiscală nr./23.09.2010 şi Decizia de soluţionare a contestaţiei nr./20.12.2010, emise de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Arad, respectiv cu privire la sumele de: lei, reprezentând TVA aferent construirii accesului rutier şi pietonal, ... lei reprezentând TVA aferent extinderii reţelei de distribuţie gaze naturale şi lei aferent sistemului de alimentare cu apă şi canalizare.

Respinge în rest acțiunea.

Fără cheltuieli de judecată.

irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică azi, 30.01.2013.

PREȘEDINTE

JUDECĂTOR

JUDECĂTOR

Cu opine separată, în sensul admiterii recursului, modificării sentinței și respingerii acțiunii.

Motivele opiniei **separate**

Precizăm că suntem de acord cu privire la modul de soluționare a excepțiilor și a părții respinse din acțiune (referitoare la TVA colectat), opinia separată privind exclusiv fondul pricinii referitor la TVA deductibil (adică partea admisă a acțiunii).

Sub acest aspect, considerăm că soluția legală presupunea admiterea recursului și modificarea sentinței în sensul respingerii acțiunii, pentru următoarele considerente:

Sinteza cauzei

În fapt, în baza unui contract de antrepriză încheiat cu o terță societate comercială (beneficiarul), reclamantul intimat S.C. x S.R.L., în calitate de antreprenor, se obliga să execute „la cheie” un magazin „P” în localitatea Fălticeni, jud. Suceava, inclusiv instalațiile de deschidere, alimentare cu apă, etc. (filele 41-44 dos. recurs) contra unei remunerații de ... euro (fără TVA).

O parte din aceste instalații necesare pentru buna funcționare a magazinului au constatat în:

- acces rutier și pietonal la magazin;
- extinderea rețelei de gaze naturale.

În temeiul unor contracte de asociere încheiate de beneficiarul antreprizei, accesul pietonal și rutier în magazin trecea cu titlu gratuit în proprietatea municipiului Fălticeni iar rețeaua de gaze naturale trecea cu titlu gratuit în proprietatea E.ON Gaz Distribuție S.A.

De asemenea, intimatul a executat sistemele de alimentare cu apă și canalizare a magazinelor „P” din mai multe localități (Buzău, Pecica, Salonta, Blaj, Fălticeni, Baia Mare și Luduș).

Obiectul judecății constă în faptul că intimatul a dedus TVA de pe facturile aferente realizării acestor investiții.

Autoritatea fiscală a apreciat că aceste bunuri (acces rutier și pietonal, rețele de gaze, apă și canalizare) sunt bunuri de capital în sensul și că societatea comercială avea obligația ajustării dreptului de deducere pe când reclamantul intimat susține că aceste bunuri nu sunt de capital deoarece nu îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 149 al. 1 Cod fiscal (cf. pct. 2 din motivarea acțiunii).

Pentru dezlegarea pricinii, instanța de fond a administrat proba expertizei contabile stabilind ca prim obiectiv tocmai această chestiune.

Potrivit expertului, bunurile în discuție sunt „bunuri de capital” (filele 80, 81 și 86 dos. fond). Este adevărat că expertul a exprimat opinii favorabile reclamantului (susține că actele contestate ar conduce la o dublă impozitare; fila 87 dos. fond) dar acestea privesc chestiunile de drept ale cauzei și nu sunt de competența expertului (cf. art. 201 Cod procedură civilă, expertiza se administrează pentru lămurirea unor chestiuni de fapt).

Relevantă este împrejurarea că raportul de expertiză nu confirmă principala apărare a reclamantului.

Motivele opiniei separate

Art. 149 Cod fiscal reglementează ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital; alin. 1 definește bunurile de capital ca fiind „toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizare fiscală este mai mică de 5 ani; (...)”

Art. 125¹ al. 1 pct. 3 Cod fiscal, la care referă textul de mai sus are următorul conținut:

“active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durată normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu”.

Văzând aceste prevederi legale, ținând cont și de expertiza efectuată în fața instanței de fond, opinia minoritară reține că accesul rutier și pietonal precum și rețelele de gaze naturale, apă și canalizare reprezintă bunuri de capital, fiind destinate să fie utilizate în activitatea de prestare de servicii pe care o desfășoară magazinele „Plus”, au o durată normală de utilizare mai mare de un an și, în mod necontestat, depășesc valoarea prevăzută de lege.

În consecință, ajustarea TVA era obligatorie iar obligația cade în sarcina reclamantului intimat deoarece, potrivit art. 149 al. 1 pct. 3 sunt bunuri de capital și acelea care, în temeiul unui contract (nu contează de ce natură; în speță, în temeiul unor contracte de asociere între beneficiar și autorități publice locale, respectiv E.ON Gaz Distribuție S.A.) sunt puse la dispoziția altei persoane (în speță, autorități publice locale și E.ON Gaz Distribuție S.A.).

Situația ar fi fost diferită doar dacă bunurile (accesul rutier și pietonal precum și rețelele de gaze naturale, apă și canalizare) ar fi fost vândute. Într-adevăr, într-o astfel de situație cumpărătorul ar fi plătit TVA pentru care ar fi avut drept (și obligație) de ajustare.

Efectul admiterii acțiunii, sub aspectul în discuție, constă în aceea că TVA aferent acestor bunuri

de capital nu va fi venit la buget deoarece el nu este virat nici de către intimatul reclamant (care, prin admiterea în parte a acțiunii beneficiază de dreptul de deducere), nici de beneficiarul contractelor de antrepriză și nici de beneficiarii finali în patrimoniul *căroră se vor* găsi bunurile, respectiv autoritățile publice locale și E ON Gaz Distribuție S.A.

În ce privește apărarea reclamantului intimat privind anumite facturi care nu s-ar referi exclusiv la rețelele de apă și canalizare (pct. 3 din motivarea acțiunii), opinia minoritară reține că este nedovedită în condițiile în care nu s-a făcut dovada altor contracte decât cele mai sus menționate și că facturile ar fi fost emise și pentru alte lucrări decât cele amintite.

Așa fiind, considerăm că acțiunea trebuia respinsă în totalitate.

Judecător

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.