

DECIZIA CIVILĂ NR.254
ȘEDINȚA PUBLICĂ DIN 25.02.2021

Instanța alcătuită din:

PREȘEDINTE:

JUDECĂTOR: 1

JUDECĂTOR: 1

GREFIER: A

Pe rol fiind pronunțarea asupra recursul principal declarat de recurente-pârâte Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin și recursul incident formulat de recurenta-intimată S.C. S.R.L. împotriva Sentinței civile nr. 427/30.09.2020, pronunțată de Tribunalul Caraș-Severin în dosar nr. 1278/115/2019, având ca obiect - contestație act administrativ fiscal.

Mersul dezbaterilor și concluziile orale ale părților au fost consemnate în încheierea de ședință de la termenul din 11.02.2021, potrivit căreia instanța a amânat pronunțarea cauzei la data de 25.02.2021, - încheiere ce face parte integrantă din prezenta hotărâre.

CURTEA

Deliberând asupra recursului de față, constată următoarele:

Prin Sentința civilă nr. 427/30.09.2020 pronunțată în dosar nr. 1278/115/2019 Tribunalul Caraș-Severin a admis în parte cererea reclamantei S.C. Contact Pepforest S.R.L., în contradictoriu cu pârâtele DGRFP Timișoara și AJFP Caraș-Severin. A dispus anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-CS /31.10.2018 și a Deciziei /10.04.2019 cu privire la stabilirea impozitului pe profit de lei și ajustare TVA cu suma de lei, aferentă mijlocului de transport. A respins în rest cererea.

Împotriva acestei hotărâri au declarat recurs Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin solicitând admiterea recursului, casarea, în parte, a sentinței recurate, iar pe fond respingerea în totalitate a acțiunii ca neîntemeiată.

În motivare, recurenta a arătat, în esență, că instanța de fond a calificat în mod greșit situațiile autoturismului marca model pentru care s-a acceptat dreptul de deducere și cea a autoturismului marca I, model pentru care nu s-a recunoscut acest drept, ca fiind similare.

În realitate, susține recurenta, documentele prezentate, respectiv Devizele estimative de reparație erau total diferite ca și conținut al datelor și informațiilor, pentru următoarele considerente:

În cazul autoturismului marca , model , care a fost vândut tot la un preț mai mic decât valoarea contabilă - din cauza unor defecțiuni grave la motor, inspectorii fiscali au recunoscut societății dreptul de deducere a cheltuielilor, acesta fiind apreciată ca o situație independentă de intervenția factorului uman, neimputabil, de pe urma căruia deținătorul nu poate beneficia de despăgubiri de la asigurător care să compenseze dauna.

Pe când, în cazul autoturismului (număr de înmatriculare , achiziționat cu lei și vândut cu lei (din care lei TVA), devizul estimativ

de reparații întocmit de SRL București-punct de lucru (jud.Timis) nu a fost considerat suficient ca document justificativ din urmatoarele considerente: potrivit informațiilor tehnice din acest deviz reiese ca autoturismul a fost implicat într-un accident de circulație coliziunea fiind în spatele acestuia, întrucât în deviz piesele avariate consemnate sunt specifice caroseriei din spate a mașinii. În aceasta situație, echipa de inspecție fiscală a considerat necesară și probarea accidentului rutier cu documente emise de instituțiile abilitate, în special pentru verificarea faptului dacă s-au încasat sau nu despăgubiri de la societatea de asigurări, întrucât aceste sume trebuiau înregistrate în evidența contabilă ca venituri impozabile și compensau diferența de preț la vânzare.

Or, nici în cursul inspecției fiscale, nici cu ocazia contestației și nici în instanța, societatea nu a depus niciun document suplimentar cu care să înlăture probele în acest caz, ceea ce a condus la aplicarea inaplicarea situației de excepție de la art. 17 din OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință organul fiscal în mod corect a reținut că diferența în sumă de lei, dintre prețul de achiziție (minus amortizare) și cel de vânzare, a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în mod netemeinic și nelegal instanța a anulat decizia de impunere pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de privind obligația societății reclamante de a recalcula și regulariza taxa dedusă cu ocazia achiziționării unui autovehicul în situația în care acesta a fost comercializat ulterior la un preț mai mic decât costul de achiziție, a învederat recurența organelor de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în suma de lei, reprezentând diferența dintre TVA colectată la vânzare în sumă de lei și TVA dedus în momentul achiziției în sumă de lei, aferentă autoturismului marca , model , cu serie șasiu V și au procedat la ajustarea taxei față de cea dedusă cu suma de lei, sumă care reprezintă diferență suplimentară de plată, în aplicarea prevederilor art. 286 și art. 297 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept au fost indicate prevederile art. 488 alin. 1 pct. 8 C. proc. civ.

Intimata-reclamantă S.C. Contact Pepforest S.R.L. a formulat întâmpinare și recurs incident solicitând admiterea recursului incident, casarea în parte a hotărârii atacate cu reținerea cauzei spre rejudecare, respectiv admiterea acțiunii, astfel cum a fost formulată.

În motivare, s-a susținut, în esență, că prima instanță a încălcat norma de drept material deoarece a încadrat în mod greșit vânzarea unor facturi de comision ca și facturi de livrare efectivă a unor materiale, ceea ce a determinat reîncadrarea din punct de vedere fiscal și implicit plata unor impozite și taxe nedatorate pentru servicii nepresate.

Totodată, consideră greșită soluția de neacordare a deductibilității tva-ului aferent contractului de vânzare-cumpărare a unui imobil, pe considerentul că 2/3, procent din suprafața utilă totală de mp, respectiv mp ($\frac{2}{3} \times \text{mp}$), nu este calculată efectiv, deși pe extrasele de carte funciară emise de instituția abilitată se practică cu regularitate suprafețele în procente pentru imobile și/sau terenuri.

În ceea ce privește recursul autorității, solicită respingerea acestuia, subliniind că era îndeplinită condiția de la art. 16 lit. e din OUG 99/2000, „Prin vânzări cu preț redus, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege: [...] e) vânzări ale produselor destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului, după ce evenimentul a trecut și este evident că produsele respective nu mai pot fi vândute în condiții comerciale normale” pentru a se putea aplica art. 17 din același act normativ, întrucât:

a fost implicat într-un accident de circulație;
- în urma verificării costurilor necesare pentru repararea autoturismului la SC SRL, a fost întocmit devizul de reparații seria I nr. 3 / din data de 16.09.2016, în care costul estimativ total al reparației autovehiculului era de lei;
- având în vedere cele constatate, asociatul unic a emis în data de 18.09.2016 o hotărâre prin care a constatat că reparația autoturismului nu se justifică din punct de vedere financiar și prin care s-a decis valorificarea acestuia în starea în care se afla.
- prin urmare, autoturismul a fost vândut de societate, în luna septembrie 2016, pentru suma de lei (lei + lei TVA);

În sfârșit, subliniază aceasta că societatea a avut încă o mașină marca cu nr. de identificare care a fost valorificată în aceleași condiții (la un preț de vânzare mai mic decât valoarea contabilă - din cauza unor defecțiuni grave la motor), iar pentru aceasta mașină inspectorii fiscali au recunoscut societății dreptul de deducere a cheltuielilor.

Referitor la nedeductibilitatea TVA în suma de lei reprezentând diferența dintre TVA colectat la vânzare (lei) și TVA dedus în momentul achiziției (2 lei), aferentă autoturismului marca , model , cu serie șasiu menționează societatea că, astfel cum a demonstrat, având în vedere atât gradul de deteriorare al automobilului, cât și costurile foarte mari necesare pentru reparația acestuia, vânzarea se încadrează în prevederile art. 16 lit. e) din OUG 99/2000, deoarece este evident că, din cauza gradului de deteriorare (atestat de devizul seria PSB nr. 386/201/16.09.2016), bunul nu mai putea fi valorificat în condiții comerciale normale.

În drept au fost invocate disp. art. 483 C. proc. civ., art. 488 pct. 8 NCPC și art. 502 NCPC.

I. Analizând recursul principal prin raportare la criticile formulate și dispozițiile legale incidente, Curtea constată că acesta este fondat pentru considerentele ce succed:

Critica recurenței-pârâte vizează admiterea greșită a contestației societății reclamante în ceea ce privește acordarea deductibilității pentru suma de lei, reprezentând diferența dintre prețul de vânzare (lei) și valoarea contabilă la momentul vânzării (1 lei) aferentă autoturismului marca I , model cu serie șasiu la calculul impozitului pe profit.

Iar, sub acest aspect, Curtea observă, pe de o parte, că instanța de fond nu a indicat temeiul de drept din a cărui interpretare să se desprindă concluzia ce a condus la admiterea contestației, după cum, verificând temeiul juridic indicat de reclamantă, constată că nu este întemeiat, astfel:

Într-adevăr, conform art. 80 din OG nr. 99/2000 *privind comercializarea produselor și serviciilor de piață* „În cazul vânzărilor de lichidare și de soldare, atunci când acestea se efectuează în pierdere, conform prevederilor art. 17, **costul de achiziție este deductibil din punct de vedere fiscal**”.

Dar, potrivit art. 17 din același act normativ, „Este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 16 lit. a) - c), e) - i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare”.

Iar, situațiile reglementate de art. 16 care să fie exceptate de la vânzarea în pierdere sunt următoarele: „(...)

- a) vânzări de lichidare;
- b) vânzări de soldare;
- c) vânzări efectuate în structuri de vânzare denumite magazin de fabrică sau depozit de fabrică;

e) vânzări ale produselor destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului, după ce evenimentul a trecut și este evident că produsele respective nu mai pot fi vândute în condiții comerciale normale;

f) vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute;

g) vânzări accelerate ale produselor susceptibile de o deteriorare rapidă sau a căror conservare nu mai poate fi asigurată până la limita termenului de valabilitate;

h) vânzarea unui produs la un preț aliniat la cel legal practicat de ceilalți comercianți din aceeași zonă comercială, pentru același produs, determinat de mediul concurențial;

i) vânzarea produselor cu caracteristici identice, ale căror prețuri de reprovizionare s-au diminuat ».

Intimata-reclamantă s-a prelatat în susținerea contestației de situația prezentată la lit. e a art. 16 din OG nr. 99/2000.

Însă, vânzarea unui autoturism la un preț inferior celui de achiziție, astfel cum a fost înregistrat în contabilitate, din cauza faptului că a suferit mai multe avarii în urma unui accident de circulație, ce nu ar fi justificat repararea lui, cum s-a susținut în speță, nu se circumscrie situației de la art. 16 lit. e, astfel cum a fost reprodus mai sus, dacă se are în vedere definiția acestor vânzări de la pct. 12 din Normele Metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață din 20.03.2003 „Sunt considerate **produse destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale** produsele care se comercializează cu ocazia unor sărbători, cum ar fi, dar fără a se limita la: jucării tematiche, globuri, ornamente sau artificii, pentru pomul de Crăciun; martisoare sau alte produse personalizate pentru ziua de 1 Martie sau 8 Martie; iepurasi și oua de ciocolata sau alte produse specifice sărbătorilor de Paști și alte asemenea cazuri ori cu prilejul unor manifestări culturale, expoziționale sau sportive, cum ar fi, dar fără a se limita la: confecții și tricotaaje inscripționate cu diverse înscrisuri și/sau însemne care fac referire la acea manifestare”.

După cum, în orice caz, astfel cum se arată în cuprinsul textului art. 80 din OG nr. 99/2000 numai în cazul vânzărilor de lichidare și de soldare, atunci când acestea se efectuează în pierdere, conform prevederilor art. 17, **costul de achiziție este deductibil din punct de vedere fiscal**”.

Iar, vânzarea efectuată de societatea reclamantă nu se încadrează nici la lichidare, nici la soldare, după cum acestea sunt reglementate de OG nr. 99/2000 și Normele de punere în aplicare.

În aceste condiții, în mod corect organele de inspecție fiscală au făcut aplicarea dispozițiilor generale din Codul fiscal referitoare la impozitul pe profit, și au reținut că diferența de preț aferentă autoturismului marca I , model nu a fost folosită în scopul obținerii de venituri, ca atare, nu este deductibilă din punct de vedere fiscal.

Mai constată Curtea că nici invocarea situației, considerată similară de către reclamantă, experți și instanța de fond, a autoturismului marca I ,

cu nr. de identificare , care a fost valorificat în aceleași condiții (la un preț de vânzare mai mic decât valoarea de achiziție), pentru care inspectorii fiscali au recunoscut societății dreptul de deducere a cheltuielilor, nu constituie un argument legal de natură a susține soluția tribunalului.

Astfel, potrivit prevederilor art. 19 din Codul fiscal „(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se

impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală". Iar, la art. 25 alin. 1 din același act normativ se prevede că "Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice (...)".

Or, autoturismul marca _____ cu nr. de identificare _____ ar fi contribuit în mod normal la desfășurarea activității economice a societății reclamante și ar fi atras aplicarea regimului de deducere, dar, din cauza unui eveniment independent de voința factorului uman (defectarea motorului, care nu poate fi imputată cuiva) nu s-a mai ajuns la a-și îndeplini scopul în vederea căruia a fost achiziționat. Ceea ce nu echivalează cu situația autoturismul marca _____ acesta din urmă defectându-se, conform celor susținute de reprezentanții reclamantei, din cauza unui accident de circulație. Dar, accidentul în sine nu a fost dovedit de către contribuabil pentru a se putea aprecia asupra naturii evenimentului ce a condus la avarierea sa, devizul întocmit de o societate service nefiind suficient după cum corect au argumentat reprezentanții recurente-pârâte. Devizul face dovada avariilor, iar nu a evenimentului în urma căruia acestea s-au produs. Iar, neprezentarea dovezilor în privința evenimentului susținut, nu poate conduce decât la respingerea susținerilor, ca neîntemeiate.

Pentru aceste considerente, valabile și în ceea ce privește suma de _____ lei, cu care în mod corect a fost ajutat TVA-ul, constatând incidența motivului de casare instituit de art. 488 alin. 1 pct. 8 C. proc. civ., Curtea va admite recursul principal, va casa în parte sentința, iar, în rejudecare, va respinge în tot cererea de chemare în judecată, ca neîntemeiată.

2. Recursul incident formulat de recurenta-reclamantă nu este fondat, astfel:

A susținut recurenta că facturile nr. _____ /26.10.2016 și _____ 30.11.2016 reprezentau de fapt facturi de comision și nu facturi de livrare efectivă de material lemnos în accepțiunea Codului Silvic și implicit a Codului Fiscal, deoarece operațiunile facturate prin acestea nu îndeplineau condițiile necesare pentru a reprezenta livrare de material lemnos, respectiv: nu s-a transportat material lemnos, nu au fost emise avize de însoțire a materialului lemnos, pe facturi nu a fost menționată specia sau tipul de material lemnos, fiind făcută doar mențiunea „bonus”, aceeași concluzie fiind agreată și de experți.

Contrar celor afirmate, Curtea constată, pe de o parte, că în raportul de expertiză nu s-a conchis în sensul învederat, după cum, în mod corect organele fiscale și instanța de fond au considerat facturile în cauză ca urmând regimul juridic fiscal de la vânzarea de material lemnos, astfel cum este reglementată de art. 331 alin. 2 lit b din Legea nr. 227/2015, întrucât acestea reprezintă diferență valorică/diferență de preț la operațiunile de vânzare de masă lemnoasă și nu o operațiune independentă, separată care să se încadreze ca taxabilă standard, urmând regula operațiunii principale de livrare masă lemnoasă pentru care se aplică măsurile simplificate.

Iar, potrivit art. 331 alin. 4 Cod fiscal „De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. Prin normele metodologice se stabilesc responsabilitățile părților implicate în situația în care nu s-a aplicat taxare inversă”, în HG nr. 1/2016 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, arătându-se că: „În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, respectiv în situația în care furnizorul/prestatorul emite o factură cu TVA pentru operațiunile prevăzute la art. 331 al. 2 din Codul fiscal și nu înscrie mențiunea „taxare inversă” în respectiva factură, iar beneficiarul deduce taxa înscrisă în factură, acesta își pierde dreptul de deducere pentru achiziția respectivă de bunuri sau servicii deoarece condițiile de fond privind taxarea inversă nu au fost respectate și factura a fost întocmită în mod eronat. Aceste prevederi se aplică și în situația în care îndreptarea respectivei erori este posibilă din cauza falimentului furnizorului/prestatorului”.

Cum, în cauză, _____ SRL nu a înscris în facturile emise către recurenta-reclamantă mențiunea „taxare inversă” și a procedat la deducerea TVA-ului aferent înscris în cuprinsul acestora, în mod corect i s-a refuzat acesteia din urmă deducerea TVA în sumă de _____

lei din facturile 26.10.2016 și 30.11.2016 emise de SC SRL.

Referitor la nedeductibilitatea TVA-ului aferent contractului de vânzare-cumpărare pentru suma de lei reprezentând diferența dintre TVA colectat la vânzarea (cota 5% - lei) și TVA care ar fi trebuit să fie colectat la vânzarea (cota 16% - lei) apartamentului situat în a menționat recurenta-reclamantă că atât în contractul de vânzare-cumpărare, cât și în extrasul de carte funciară se precizează că SC SRL deținea o cotă de numai 2/3 din suprafața utilă totală de mp, respectiv mp (mp x 2/3), diferența de mp (1 mp x 1/3) fiind deținută de SC SRL.

Consideră, aşadar, recurenta că suprafața utilă a părții de imobil pe care l-a vândut se încadrează în prevederile art. 291 pct. 3 lit. c) din Codul Fiscal, respectiv este mai mică de 120 mp.

Curtea găsește nefondate criticile formulate de recurenta-reclamantă, astfel:

Conform art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 Cod fiscal "(3) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii: (...) c) **livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite.** (...)

3. **livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a caror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. (...) Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare (...).**

Se observă, aşadar, că legiuitorul, reglementând această situație, a vizat vânzarea-cumpărarea unui bun în materialitatea lui, iar nu a cotelor părți proprietate comună sau indiviză asupra acestuia. De aceea se vorbește despre **livrarea unei locuințe, care să poată fi locuită ca atare.**

Dacă s-ar agree soluția fiscală propusă de către recurentă s-ar ajunge la eludarea prevederilor în materie prin divizarea artificială și vânzarea separată a cotelor indivize de proprietate.

Vânzarea unei locuințe, ca livrare de bunuri, trebuie privită ca un tot unitar, de natură a asigura funcționalitatea cerută de lege. De altfel, suprafața utilă a locuinței (de 120 mp) este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, „*suma tuturor suprafețelor utile ale încăperilor. Ea cuprinde: cameră de zi, dormitoare, băi, WC, duș, bucătărie, spații de depozitare și de circulație din interiorul locuinței*”, niciunde nefăcându-se vorbire despre cota parte comună sau indiviză din acestea.

Pentru aceste considerente și cele reținute de instanța de fond, privitoare la suprafața utilă, astfel cum apare în documentația de carte funciară a imobilului în discuție, ce depășește pragul instituit și care, drept urmare, instituie imposibilitatea acordării dreptului de deducere a TVA-ului aferent contractului de vânzare-cumpărare pentru suma de 53.340 lei, Curtea va respinge și această critică ca neîntemeiată, respectiv recursul incident ca nefondat, nefiind incident motivul de recurs prevăzut de art. 488 alin. 1 pct. 8 C. proc. civ.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Admite recursul principal declarat de recurente-pârâte Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara cu sediul în Timișoara, str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B, județul Timiș prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin, cu sediul în mun. Reșița, str. Doman II, nr. 2, județul Caraș-Severin, împotriva Sentinței civile nr. 427/30.09.2020, pronunțată de Tribunalul

S.R.L., cu sediul procedural ales la av.) cu sediul profesional în
mun. județul Caraș-Severin.

Casează în parte sentința, iar, în rejudecare, respinge în tot cererea de chemare în
judecată, ca neîntemeiată.

Respinge, ca nefondat, recursul incident formulat de recurenta-intimată S.C.)

S.R.L.

Definitivă.

Pronunțată prin punerea soluției la dispoziția părților, prin intermediul grefei, azi,
25.02.2021.

PREȘEDINTE,

JUDECĂTOR,

JUDECĂTOR,



[Handwritten signature]

GREFIER,

[Handwritten signature]

