



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazar nr. 9B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499334
Fax :+0256 499332

D E C I Z I E nr. 2585/10.04.2019
privind soluționarea contestației depusă de societatea X SRL,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../04.01.2019.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost
sesizată de către A.J.F.P. Caraș-Severin - Inspecție Fiscală, cu adresa
nr. .../19.12.2018 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.
TMR_DGR .../04.01.2019, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL,
CUI ...
cu sediul în ..., jud. Caraș-Severin,
cu sediul procesual ales la Avocat BNI cu sediul profesional în, jud.
Caraș-Severin.

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin
sub nr. AIF .../03.12.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../04.01.2019.

Societatea X SRL formulează contestație împotriva Deciziei de
impunere nr. F-CS .../31.10.2018 privind obligațiile fiscale principale
afereente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției
fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție
Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-CS .../31.10.2018, și
vizează suma totală de ... lei, reprezentând:

- Impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei.

De asemenea petenta înțelege să conteste și Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS .../31.10.2018 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../22.10.2018.

Contestația poartă amprenta ștampilei și semnătura domnului avocat BNI, fiind depusă împuternicirea avocațială de reprezentare nr. .../28.11.2018, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-CS .../31.10.2018, emisă de A.J.F.P. Caraș-Severin – A.I.F, respectiv data de 09.11.2018, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la A.J.F.P.Caraș-Severin, sub nr. AIF .../03.12.2018.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală parțială nr. F-CS .../31.11.20188 emis de către A.J.F.P. Caraș Severin - Inspecție Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferentelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...).”

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-CS .../31.10.2018, act administrativ fiscal emis de către A.J.F.P. Caraș Severin - Inspecție Fiscală.

Referitor la capătul de cerere privind contestarea de către petentă a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../22.10.2018

Prin Dispoziția nr. .../22.10.2018 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu s-au stabilit impozite și taxe suplimentare și nici o măsură de diminuare a pierderii fiscale, în sarcina contribuabilului fiind dispuse următoarele măsuri:

„ Măsură

Societatea va înregistra în evidența contabilă factura nr. ... în valoare de ... lei și factura nr. ... în valoare totală de ... lei. Impozitul pe veniturile microintreprinderilor va fi cuprins în declarațiile fiscale rectificative aferente perioadelor de declarare iunie 2017 și martie 2018”

Prin OANAF nr. 3.833/2015 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" se precizează că:

“Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului.

Formularul se întocmește în timpul sau ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale, a unui control inopinat sau a unei constatări la fața locului, în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabilului/plătitorului.”

De asemenea, competența de soluționare a contestațiilor formulate împotriva actelor administrativ fiscale este prevăzută la art.272 alin.(1), (2) și (6) din Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

“ ART. 272 - Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru

regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Potrivit prevederilor pct.5 din OPANAF Nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Conform normelor legale mai sus citate, structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice are competență în soluționarea contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

În ceea ce privește contestațiile formulate împotriva altor acte administrativ fiscale emise de organele de inspecție fiscală, acestea se soluționează de către organul emitent, respectiv de Activitatea de Inspecție Fiscală, întrucât intră în categoria „*altor acte administrative fiscale*”.

Întrucât cele stabilite în sarcina societății contestatoare prin Dispoziția nr. .../22.10.2018 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează o măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere aparține organului fiscal emitent al actului administrativ contestat, respectiv A.J.F.P Caraș Severin.

Față de cele prezentate mai sus, pentru capătul de cerere referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr. .../22.10.2018 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală încheiată de către AJFP Caraș Severin – Activitatea de Inspecție Fiscală, contestația va fi soluționată de organul emitent.

I. Prin contestația depusă petenta se îndreaptă deciziei de impunere nr. F-CS .../31.10.2018 și a bazei de impunere, emisă în baza Raportului de Inspecție fiscală nr. F-CS .../31.10.2018, solicitând ca prin decizia de soluționare să se admită în totalitate contestația formulată, și pe cale de consecință, să se desființeze în întregime actele administrative fiscale atacate, obligând organul emitent, AJFP Caras - Severin, să emită o nouă decizie de impunere cu o nouă bază de impozitare corespunzătoare, pentru următoarele motive.

REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT:

Se arată că, în urma efectuării controlului fiscal, organele de control au stabilit în sarcina petentei obligația de a achita impozit pe profit suplimentar, reconsiderând anumite cheltuieli efectuate de către petentă drept cheltuieli nedeductibile, petenta reiterând motivele invocate de către organele de control pentru stabilirea impozitului de profit suplimentar.

De asemenea, petenta arată faptul că autoturismul marca ..., cu serie sasiu ... a fost implicat într-un accident de circulație, iar în urma verificării costurilor necesare pentru repararea autoturismului la SC BC SRL, a fost întocmit devizul de reparații seria PSB nr. ..., 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 opinia petentei această vânzare 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. .../16.09.2016), bunul nu mai putea fi valorificat în condiții comerciale normale.

Petenta subliniază faptul că, societatea a avut încă o masina marca ..., cu nr. de identificare ..., care a fost valorificată în aceleași condiții (la un pret de vânzare mai mic decât valoarea contabilă din cauza unor defectiuni grave la motor), și că pentru această masină, așa cum se precizează inclusiv în raportul de inspecție fiscală, în urma efectuării unui

control la societatea comercială care a emis devizul estimativ de reparații, inspectorii fiscali au recunoscut societății dreptul de deducere a cheltuielilor.

REFERITOR LA TAXA PE VALOARE A ADAUGATĂ:

Prin contestație se susține că contrar alegațiilor organelor fiscale competente, în speta se îndeplinesc condițiile legale pentru a putea solicita deducerea TVA-ului în discuție, îndeplinind toate condițiile pentru deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, așa cum sunt ele stipulate de art. 145-146 din Codul fiscal (și punctele 45 și 46 din Normele metodologice).

Petenta susține că pentru întreaga sumă deține facturi care cuprind toate informațiile prevăzute la art. 155, alin. 5 din Codul fiscal. Acest aspect este recunoscut de organul de control care nu a indicat nici macar o singură factură care să nu îndeplinească cerințele menționate la art. 146 și 155 C.fisc.

Petenta consideră că o prima condiție impusă de prevederile legale în materie de TVA este îndeplinită. Acest aspect este arătat și în raportul de inspecție fiscală întocmit de către organele de control fiscal care nu au contestat îndeplinirea acesteia.

Arată că în baza facturilor emise de către colaboratorii, a efectuat plata, nefiind contestată în niciun moment efectuarea plăților solicitate. Or, toate facturile emise către petentă și achitate de către aceasta contin TVA, îndeplinind obligația de a achita atât serviciile efectuate cât și taxa pe valoare adăugată aferenta respectivelor achiziții.

Referitor la nedeductibilitatea TVA aferentă facturilor:

- nr. .../26.10.2016, în valoare totală de ... lei (valoare ... lei + ... lei TVA), respectiv nr. .../30.11.2016 în valoare totală de ... lei (valoare ... lei + ... lei TVA) petenta precizează următoarele:

- factura ... a fost achitată prin ordine de plată în perioada 01.11.2016 - 06.12.2016.

- factura ... a fost achitată prin ordine de plată în perioada 13.12.2016 - 20.04.2017.

În susținere petenta invocă art. 331 alin. 2 lit. b) din Legea nr. 227/2015 - Codul fiscal, Legea nr. 46/2008 - Codul silvic, republicată, Anexa 2 și art. 8 alin. (1) din Hotărârea nr. 1004 din 21.12.2016, respectiv normele referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund, precum și a unor măsuri de aplicare a Regulamentului (UE) nr. 995/2010 al Parlamentului European și al Consiliului din 20 octombrie 2010 de stabilire a obligațiilor ce revin operatorilor care introduc pe piața lemn și produse din lemn.

Prin urmare, în opinia petentei, facturile nr. .../26.10.2016 și nr. .../30.11.2016 reprezentau de fapt facturi de comision, și nu facturi de livrare efectivă de material lemnos, în accepțiunea Codului Silvic și implicit și a Codului Fiscal, deoarece operațiunile facturate prin acestea nu îndeplinesc condițiile necesare pentru a reprezenta livrare de material lemnos, și anume:

- nu s-a transportat material lemnos;
- nu au fost emise avize de însoțire a materialului lemnos, deoarece operațiunile nu reprezentau o livrare de material lemnos;
- pe facturi nu a fost menționată specia sau tipul de material lemnos, fiind făcută doar mențiunea "bonus".

Menționează că din discuțiile avute cu reprezentanții SC PE SRL petentei i-a fost confirmat ca societatea a declarat TVA aferent acestor facturi, și prin urmare în cazul în care i s-ar refuza dreptul de deducere al TVA, aceste operațiuni ar fi taxate de 2 ori, odată la furnizor (prin menționarea în decontul 300) și odată la client (prin neacordarea dreptului de deducere a TVA).

Referitor la nedeductibilitatea TVA în suma de ... lei reprezentând diferența dintre TVA colectat la vânzare (... lei) și TVA dedus în momentul achiziției (... lei), aferentă autoturismului marca ..., cu serie sasiu ..., petenta reia motivațiile prezentate la punctul impozit pe profit.

Referitor la nedeductibilitatea TVA în suma de ... lei reprezentând diferența dintre TVA colectat la vânzarea (cota 5% - ... lei) și TVA care în opinia inspectorilor fiscali ar fi trebuit să fie colectat la vânzarea (cota 19% - ... lei) apartamentului situat în, petenta arată următoarele:

În extrasul de carte funciara emis de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Timiș, se precizează următoarele:

- la Partea I - Descrierea imobilului, se precizează că suprafața utilă a imobilului este de ... mp;

- la Partea II - Proprietari și acte:

"Înscrieri privitoare la proprietate și alte drepturi reale:

B7 - Întabulare, drept de proprietate, dobândit prin convenție, cota actuală 1/3 - Y SRL;

B8 - Întabulare, drept de proprietate, dobândit prin Convenție, cota actuală 2/3 - TD, cu soția; TM - bun comun".

În contractul de vânzare cumpărare din data de 01.08.2018, se precizează că SC X SRL vinde cota sa indiviză de 2/3 din imobilul înscris în Cartea Funciara nr. ... a localității Timișoara, având număr cadastral ..., ... având suprafața utilă de ... mp...".

Astfel se arată că, suprafața utilă a imobilului vândut de SC X SRL se încadrează în prevederile art. 291 pct. 3 lit. c) din Codul Fiscal, respectiv este mai mică de 120 mp, iar afirmația inspectorilor fiscali ca suprafața imobilului este mai mare de 120 de mp este eronată.

II. Organele fiscale din cadrul AJFP Caraș-Severin, au consemnat următoarele:

Referitor la impozitul pe profit

La finalizarea inspecției fiscale au fost stabilite diferențe de impozit pe profit în sumă totală de ... lei, ca urmare a vânzării sub pret a autoturismului ... cu număr de identificare Cheltuiala nedeductibilă stabilită de echipa fiscală este în sumă de ... lei și este înregistrată de

societate, în contul de cheltuială 6583 "cheltuieli cu activele cedate", reprezentând diferența între costul de achiziție (minus amortizare) și valoarea de vânzare.

Autoturismul a fost achiziționat intracomunitar în luna mai 2016 din Germania de la AH la valoarea de ... euro echivalentul a ... lei. Autoturismul a fost înregistrat în evidența contabilă ca mijloc de transport (cont 2133) amortizabil cu durata normală de funcționare de 48 de luni (amortizare lunara de ... lei). Prin Hotărârea din data de 18.09.2016 doamna VAC, în calitate de asociat unic, hotărăște valorificarea autoturismului fără a fi reparat având în vedere costul ridicat al reparațiilor.

Cu factura nr.../21.09.2016, autoturismul a fost vândut unei persoane fizice în luna septembrie 2016 pentru suma de ... lei din care TVA în sumă de ... lei.

Organele de control consideră că motivațiile din Hotărârea administratorului nu constituie argumente suficiente pentru vânzarea autoturismului sub pret deoarece societatea nu a prezentat nici un document întocmit de instituțiile abilitate care să dovedească accidentul, nu a prezentat nici un document justificativ din care să reiasă dacă a încasat sau nu despagubiri de la societatea de asigurari.

Față de acest aspect organul de inspecție fiscală a constatat că suma de ... lei (... lei - ... lei), reprezentând diferența între costul de achiziție (minus amortizare) și valoarea de vânzare este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, nefiind acoperită de venituri impozabile.

Urmare stabilirii diferenței bazei impozabile în sumă totală de ... lei echipa fiscală a procedat la recalcularea rezultatului fiscal.

Diferența de impozit pe profit stabilită de echipa fiscală este în sumă de ... lei.

Referitor la TVA

La finalizarea inspecției fiscale au fost stabilite diferențe de taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, ca urmare a:

- exercitării eronate a dreptului de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei provenită din facturile nr.../26.10.2016 (în valoare de ... lei, ... lei TVA) și nr.../30.11.2016 (în valoare de ... lei și ... lei TVA) emise de SC PE SRL în mod eronat cu TVA, operațiunile fiind de fapt în sfera operațiunilor pentru care se aplică măsurile simplificate;

- ajustării taxei față de taxa dedusă la achiziție, cu suma de ... lei (... lei - ... lei) pentru mijlocul de transport ... cu număr de identificare ... vândut sub costul de achiziție;

- ... lei, diferența TVA, reprezentând diferența între cota de 5% aplicată de societate la vânzarea unui imobil încadrat ca locuință socială și cota de 19% stabilită de echipa fiscală în urma constatării faptului că nu sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de lege pentru aplicarea cotei redusă de TVA de 5%, respectiv nu este îndeplinită condiția care se referă la suprafața utilă, care trebuie să fie conform legislației în vigoare de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, în condițiile în care suprafața utilă a imobilului înscrisă în contractul de vânzare - cumpărare

este de ... mp, iar cumpărătorul cumpără 2/3 în condițiile în care nu este efectuată subapartamentare și imobilul efectiv achiziționat nu este identificat cu un număr cadastral unic.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, se rețin următoarele:

Societatea X SRL, CUI ... cu sediul în..., jud. Caraș-Severin, formulează contestația prin Avocat BNI cu sediul profesional în ... jud. Caraș-Severin, fiind depusă împuternicirea avocațială de reprezentare nr. .../28.11.2018, în original, în condițiile legii.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu diferența dintre prețul de vânzare a unui autovehicul, mai mic, și costul de achiziție, mai mare, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv dacă au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile în condițiile în care vânzarea autovehiculului sub costul de achiziție nu este justificată de contribuabil.

În fapt, prin contestația formulată petenta arată faptul că autorurismul marca ..., cu serie sasiu ..., a fost implicat într-un accident de circulație, iar în urma verificării costurilor necesare pentru repararea acestuia, (conform devizului de reparații seria PSB nr. ..., întocmit de SC BC SRL, la data de 16.09.2016), costul estimativ total al reparației autovehiculului se ridică la suma de ... lei.

Astfel, 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 totală de ... lei (... lei + ... lei TVA).

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală s-a consemnat existența Hotărârii administratorului societății în care acesta motivează și decide vânzarea autoturismului, însă existența acesteia nu s-a considerat suficientă pentru vânzarea autoturismului la prețul de ... lei + TVA, întrucât societatea nu a prezentat nici un document emis de instituțiile abilitate care să dovedească accidentul și nu a prezentat niciun document justificativ din care să reiasă dacă s-au încasat sau nu despăgubiri de la societatea de asigurări.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de ... lei, (... lei - ... lei), reprezentând diferența dintre costul de achiziție (minus amortizare) și valoarea de vânzare, este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Urmare stabilirii diferenței bazei impozabile în sumă totală de ... lei, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea rezultatului fiscal, diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar fiind în sumă de ... lei.

În drept, regula generală pentru determinarea profitului impozabil este reglementată de art.19 alin.(1) din Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“ART. 19 - Reguli generale

(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 recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

La art.21 alin.(1) din același act normativ, se prevede:

“ART. 25 - Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Față de prevederile legale de mai sus, se constată că sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, sau cele reglementate prin acte normative în vigoare. În aceste condiții, pentru ca o cheltuială să poată fi considerată deductibilă din punct de vedere al impozitului pe profit, aceasta trebuie să se regăsească în prețul produselor comercializate și în veniturile realizate.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că, societatea a achiziționat un autovehicul, în scopuri comerciale, înregistrat în evidența contabilă la mijloc de transport (cont 2133) amortizabil, contabilizând valoarea de achiziție (minus amortizare) a acestuia, însă la vânzare s-a facturat sub prețul de achiziționare, rezultând diferențe de valoare în minus, diferențe considerate de organele fiscale ca fiind cheltuieli nedeductibile, neafecte veniturilor realizate.

Ca urmare, prin livrarea acestui autovehicul către clientul în cauză, la un preț mai mic decât prețul de achiziție (minus amortizare), societatea nu și-a acoperit cheltuielile cu achiziția acestuia, înregistrând sold negativ în tranzacțiile cu acest client.

Se reține că din punct de vedere fiscal, diferențele dintre prețul de vânzare, mai mic, și prețul de achiziție, mai mare, înregistrate de către un

contribuabil, trebuie justificate în vederea stabilirii dacă acestea au avut loc din voința agentului economic sau independent de voința acestuia.

Având în vedere că societatea a practicat vânzarea autovehiculului la un preț mai mic decât cel de achiziție, fără să aducă argumente și documente care să facă dovada că a fost o situație ce nu a depins de voința sa, nu se justifică cheltuiala cu achiziția acestui autovehicul, vândut și neacoperit prin prețul de vânzare

În consecință, cheltuielile cu diferența de preț în minus, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pe principiul că, o cheltuială trebuie regăsită în prețul produselor comercializate și conform reglementărilor contabile la ieșirea din gestiune, mărfurile se scad la valoarea lor de intrare în gestiune, iar diferența de cost nerecuperată din prețul de vânzare al mărfurilor respective, reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal, întrucât nu este aferentă veniturilor realizate.

Referitor la aspectul reținut de către contestatoare potrivit căruia, starea de fapt constatată de către organele de inspecție fiscală se încadrează la excepțiile prevăzute de art.17 din OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.16 - Prin vânzări cu preț redus, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege:

- a) vânzări de lichidare;*
- b) vânzări de soldare;*
- c) vânzări efectuate în structuri de vânzare denumite magazin de fabrică sau depozit de fabrică;*
- d) vânzări promoționale;*
- 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.”.*

“Art.17 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”.

Întrădeavăr, conform prevederilor art.17 din OG nr.99/2000, produsele ce se încadrează în categoria prevăzută la art.16 sunt exceptate de la interdicția stabilită comercianților de a oferi și vinde produse în pierdere, dar potrivit art.80 din Ordonanță: *“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”*, costul de achiziție este deductibil din punct de vedere fiscal numai în cazul vânzărilor de lichidare și de soldare.

Totodată, conform art.33 din OG nr.99/2000, vânzarile cu preț redus prevăzute la art.16, sunt supuse unor reguli de fixare și publicitate a prețurilor.

Agentul economic este exceptat conform art.17 din OG nr.99/2000 de la interdicția de a vinde produse prevăzute la art.16 în pierdere dar, potrivit art.33 din Ordonanță trebuia să respecte regulile de fixare și publicitate a prețurilor stabilite prin acest articol. Agentul economic nu a prezentat documente care să ateste că vânzarea cu preț redus s-a făcut cu respectarea regulilor de fixare și publicitate a prețurilor stabilite prin art.33 din OG nr.99/2000. Prevederile art.16 din Ordonanță se coroborează cu prevederile art.33.

Deci, agentul economic avea posibilitatea vânzării în pierdere cu condiția respectării prevederilor art.33 dar, conform art.80 din Ordonanță, diferența dintre costul de achiziție și cea de vânzare în pierdere nu era deductibilă fiscal decât în cazul vânzărilor de lichidare și soldare.

De altfel, scopurile OG nr.99/2000 nu au legătură cu domeniul fiscal, ele privind protejarea consumatorilor, asigurarea unei concurențe nedistorsionate și protecția mediului, conform prevederilor art.1 din Ordonanță: *“Prezenta ordonanță stabilește principiile generale privind desfășurarea activității comerciale și urmărește dezvoltarea rețelei de distribuție a produselor și serviciilor de piață, cu respectarea principiilor liberei concurențe, protecției vieții, sănătății, securității și intereselor economice ale consumatorilor, precum și a mediului.”*

Mai mult, conform Codului de procedură fiscală, art. 73, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal. Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatarii proprii.

Se reține faptul că nici în cursul inspecției fiscale, nici la discuția finală și nici cu ocazia prezentei contestații nu s-au prezentat documente care să dovedească accidentul sau documente prin care să se arate dacă societatea a încasat sau nu despăgubiri de la societatea de asigurări, mai ales având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la daunele consemnate în devizul estimativ, care indicau un accident în care autoturismul a fost lovit din spate, ceea ce induce ipoteza că petenta era îndreptățită să primească despăgubiri.

În ce privește comparația adusă de petentă cu celalalt autoturism marca ..., cu numărul de identificare ..., care a fost valorificat în aceleași

condiții (la un pret de vânzare mai mic decât valoarea contabilă - din cauza unor defectiuni grave la motor), și că pentru această masină, așa cum se precizează inclusiv în raportul de inspecție fiscală, în urma efectuării unui control la societatea comercială care a emis devizul estimativ de reparatii, inspectorii fiscali au recunoscut societății dreptul de deducere a cheltuielilor, precizăm că situațiile nu sunt identice, în cazul autoturismului marca ..., cu numărul de identificare ..., potrivit informațiilor obținute urmare controlului inopinat efectuat la societatea care a efectuat constatarea și a emis devizul estimativ, acestuia i s-a defectat motorul, acesta situație fiind apreciată ca independentă de intervenția unei persoane, autoturismul în cauză nu a fost achiziționat nou și defectarea motorului s-a apreciat ca un eveniment independent, un caz frotuit, neimputabil, de pe urma caruia deținatorul nu poate încasa despăgubiri de la asigurator.

În raport de situația de fapt prezentată și temeiurile de drept avute în vedere de legiuitor în materie de impozit pe profit, organul de soluționare reține că în mod corect, 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, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X SRL, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este de a stabili dacă societatea contestatoare avea obligația 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.

În fapt, așa cum rezultă din considerentele arătate anterior la Capitolul III - Impozit pe profit al prezentei, societatea petentă a achiziționat un autovehicul, în scopuri comerciale, înregistrat în evidența contabilă la mijloc de transport (cont 2133) amortizabil, contabilizând valoarea de achiziție (minus amortizare) a acestuia, însă la vânzare s-a facturat sub prețul de achiziționare.

Astfel, organele 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 ..., cu serie sasiu ..., și au

procedat la ajustarea taxei față de cea dedusă cu suma de ... lei, sumă care reprezintă diferență suplimentară de plată.

În drept, pentru soluționarea cauzei dedusă judecății sunt aplicabile prevederile art.286 și art.297 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 286

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;(...)”

“ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale, se reține că baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, se constituie din contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Totodată, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III - Impozit pe profit al prezentei sunt aplicabile în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Așa cum s-a arătat, diferența negativă dintre prețul de vânzare și costul de achiziție constituie cheltuială nedeductibilă, deoarece se consideră că nu este aferentă obținerii de venituri impozabile.

Se reține că la fixarea prețului de vânzare se pornește de la prețul de achiziție la care se adaugă o marjă destinată să acopere cheltuielile generale și să asigure o anumită profitabilitate și acoperire a eventualelor riscuri intervenite în procesul tranzacțional.

Astfel, prețul de vânzare trebuie să acopere cel puțin prețul de achiziție al bunului, dat fiind faptul că, prin definire, scopul înființării unei societăți comerciale este obținerea de profit din activitatea de exploatare, conform obiectului de activitate al acesteia, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă se va colecta.

De asemenea, jurisprudența Curții Europene de Justiție, impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării drepturilor de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să-și stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

Prin urmare, în raport de situația de fapt prezentată și temeiul de drept avut în vedere de legiuitor în materie de taxă pe valoarea adăugată, organul de soluționare reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial de societate, stabilind diferența nedeductibilă de taxă în sumă de ..., 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, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X SRL, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, pentru care organele de inspecție fiscale nu au acordat societății petente dreptul de deducere.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea verificată încheie cu societatea PE SRL contractul de cedare material lemnos cu transfer nr..../01.09.2016. Prin acesta, X SRL preia de la PE SRL contractul de livrare masă lemnoasă către WLT

WLT SRL acordă furnizorilor un bonus / o diferență de pret în plus la o anumită cantitate de masă lemnoasă livrată. Cum bonusul se acordă la sfârșitul anului pentru întreaga cantitate livrată, în cazul de fata, masa lemnoasă a fost livrată de PE SRL până în august 2016 și de X SRL începând cu septembrie 2019.

PE SRL a emis către X SRL facturile reprezentând bonusul la care are dreptul pentru masa lemnoasă livrată către WLT SRL până în august 2016 (nemaifiind în relație contractuală directă cu WLT SRL, pentru a-și recupera direct partea), întrucât X SRL avea să obțină de la WLT SRL bonusul/diferența suplimentară de pret pentru întreaga masă lemnoasă livrată în total de ambele societăți în cursul anului 2016.

Astfel, PE SRL emite către X SRL următoarele facturi care reprezintă bonus (diferență de preț) aferent masei lemnoase, conform contractului nr..../01.09.2016, dar în mod eronat acestea sunt emise cu TVA în loc de taxare inversă:

- factura nr..../26.10.2016 în valoare de ... lei, la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;

- factura nr. .../30.11.2016 în valoare de ... lei la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei

În luna decembrie 2017, X SRL recuperează bonusul de la WLT SRL, în baza facturii nr..../22.12.2016 emisă corect cu mențiunea "taxare inversă" în valoare de ... lei și îl evidențiază în contul 7588 "Alte venituri din exploatare". Valoarea facturii reprezintă un bonus de ... lei/mc.

În drept, speței supuse soluționări îi sunt aplicabile prevederile expres stipulate în Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 331 - Măsuri de simplificare

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

b) livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase, astfel cum sunt definite prin Legea nr. 46/2008 - Codul silvic, republicată

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă.

(4) 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.

(5) Prevederile prezentului articol se aplică numai pentru livrările de bunuri/prestările de servicii în interiorul țării."

În explicarea acestor prevederi legale, prin Normele de aplicare ale Codului fiscal stabilite prin HG nr.1/2016 legiuitorul a stipulat următoarele:

"(4) În cazul neaplicării taxarii inverse prevazute de lege, respectiv în situația în care furnizorul/prestatorul emite o factură cu TVA pentru operațiunile prevazute la art. 331 alin.(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 nu este posibilă din cauza falimentului furnizorului/prestatorului."

Din textele de lege anterior citate, se reține faptul că pe facturile privind livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase, furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă, acestea trebuind să aibă în mod obligatoriu înscrisă mențiunea "taxare inversă", iar în situația în care furnizorul/prestatorul emite o factură cu TVA, beneficiarul își

pierde dreptul de deducere pentru achiziția respectivă, motivat de faptul că condițiile de fond privind taxarea inversă nu au fost respectate și factura a fost întocmită în mod eronat.

Astfel, regimul de taxare inversă trebuia aplicat de către PE SRL la facturile emise către X SRL, respectiv factura nr..../26.10.2016, în valoare de ... lei și factura nr..../30.11.2016, în valoare de ... lei.

Sușinerile petentei cu privire la faptul că facturile nr. .../26.10.2016 și nr. .../30.11.2016 reprezintă facturi de comision și nu facturi de livrare efectivă de material lemnos, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât acestea reprezintă diferență valorică/diferență de pret la operațiunile de vânzarea de masă lemnoasă și nu o operațiune independentă, separată care să se încadreze ca taxabilă cu cota standard, așa cum eronat susține petenta, ci urmează regula operațiunii principale de livrare masa lemnoasă pentru care se aplică măsurile simplificate.

În concluzie, având vedere situația de fapt prezentată și temeiul de drept invocat, organul de soluționare reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere asupra TVA în sumă totală de ... lei, înscris în facturile nr. .../26.10.2016 și nr. .../30.11.2016, emise de PE SRL, aceasta reprezentând diferență suplimentară de TVA.

Astfel, în conformitate cu prevederile 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, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X SRL, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, reprezentând diferența dintre TVA colectat la vânzare (în cota 5%, respectiv suma de ... lei) și TVA stabilit de organele de inspecție fiscală (cota 19%, respectiv suma de ... lei)

În fapt, societatea petentă încheie Anteccontractul de vânzare cumpărare nr. 35/01.03.2016 în care societatea Building IT Solution SRL are calitatea de constructor/vânzător și X SRL are calitatea de cumpărător. Obiectul contractului este ca vânzătorul să construiască și să vândă la cheie un apartament în Timișoara cu 3 camere, baie, hol, balcon + terasă aferentă.

În decembrie 2017 dezvoltatorul BS SRL emite factura nr..../22.12.2017 prin care vinde un apartament către X SRL în valoare totală de ... lei, din care baza de impozitare în sumă de ... lei și TVA în

sumă de ... lei, calculată cu cota de 19%, apartamentul încadrându-se la categoria construcții noi, pentru care se aplică TVA în cotă normală de 19%.

În aceeași lună, decembrie 2017, X SRL încheie un antecontract de vânzare cumpărare cu o persoană fizică, pentru respectivul imobil și încasează de la acesta, prin banca, un avans în sumă de ... lei.

La data de 01.08.2018, X SRL, emite factura nr.... de vânzare apartament situat în ..., la valoarea de ... lei, cu taxa pe valoarea adăugată în cotă de 5% în sumă de ... lei (valoarea totală fiind de ... lei).

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală stabilesc suplimentar de plată suma de ... lei, reprezentând diferența TVA între cota de 5% aplicată de societate la vânzarea unui imobil încadrat ca locuință socială, considerată eronat aplicată și cota standard de 19%, motivat de faptul că nu sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de lege pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, respectiv nu este îndeplinită condiția care se referă la suprafața utilă.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că suprafața utilă a imobilului vândut se încadrează în prevederile art. 291 pct. 3 lit. c) din Codul Fiscal, respectiv este mai mică de 120 mp, întrucât SC X SRL deține o cotă de 2/3 din suprafața utilă totală de ... mp, respectiv ... mp (... mp x 2/3).

În drept, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile art. 291 alin. 3 lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței.

3. livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror 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. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

(i) în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

(ii) în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

(4) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei. ”

coroborate cu prevederile pct. 38 alin. 2 alin. 3 alin.4 alin.5 și alin. 6 din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care preizează:

“(2) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 1, 2 și 4 din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

(3) În aplicarea art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal:

a) prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii;

b) anexele gospodărești nu se iau în calculul suprafeței utile a locuinței de 120 mp;

c) valoarea-limită de 450.000 lei cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă; aceste prevederi se aplică inclusiv pentru contractele încheiate până la data de 31 decembrie 2015, pentru operațiuni al căror fapt generator de taxă intervine după 1 ianuarie 2016;

d) la calculul suprafeței maxime de 250 mp se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința și care au o legătură directă cu locuința respectivă, fiind considerate accesorii livrării, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.

(4) Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii.

(5) Cumpărătorul trebuie să pună la dispoziția vânzătorului, cel mai târziu până la momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 subpct. (i) și (ii)

din Codul fiscal, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

(6) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5%, inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (5). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei standard de TVA, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (5) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se efectuează regularizările prevăzute la art. 291 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.”

Având în vedere prevederile legale sus menționate, cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror 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, iar în cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe.

Se reține faptul că, pentru a beneficia de cota redusă de 5% asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, legiuitorul menționează în mod expres condiția privind suprafața utilă de maximum 120 mp, fără să facă nicio referire la cota parte din aceasta.

Suprafața utilă a locuinței definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, este suprafața desfășurată, mai puțin suprafața aferentă pereților, respectiv suma tuturor suprafețelor utile ale încăperilor. Ea cuprinde: camera de zi, dormitoare, băi, WC, duș, bucătărie, spații de depozitare și de circulație din interiorul locuinței.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei raportat la criticile aduse de petentă prin contestație se rețin următoarele:

În contractul de vânzare cumpărare din data de 22.12.2017, se precizează că Building IT Solution SRL, vinde “ *firmei X SRL cota indiviza de 2/3 din imobilul înscris în Cartea Funciara nr. 426075-CI-U4 a localității Timișoara, având numar cadastral ..., ... având suprafața utilă de ... mp... “.*

În contractul de vânzare cumpărare din data de 01.08.2018, se precizează că X SRL vinde “*cota sa indiviza de 2/3 din imobilul înscris în Cartea Funciara nr. ... a localității Timișoara, având numar cadastral ..., ... având suprafața utilă de ... mp... “.*

În extrasul de carte funciară emis de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Timiș, se precizează următoarele:

- la Partea I - Descrierea imobilului, se precizează că suprafața utilă a imobilului este de ... mp;

- la Partea II -- Proprietari și acte:

"Inscrieri privitoare la proprietate si alte drepturi reale:

B7 - Întabulare, drept de proprietate, dobândit prin convenție, cota actuală 1/3 - Y SRL;

B8 - Întabulare, drept de proprietate, dobândit prin Convenție, cota actuală 2/3 - TD, cu soția; TM - bun comun".

Din analiza acestor documente rezultă faptul că societatea X SRL, vinde către TD, cu soția TM, cota sa indiviză de 2/3 din imobilul/locuința deținută în comun cu Y SRL.

În analiza speței, trebuie reținut faptul că, dreptul de proprietate comună pe cote-pați se caracterizează prin aceea că asupra unui bun sau a unei universalități de bunuri au drept de proprietate două sau mai multe persoane. Obiectul dreptului de proprietate poate fi alcătuit atât din bunuri mobile cât și din bunuri imobile.

În cadrul acestei forme de proprietate, un bun sau o universalitate de bunuri aparține mai multor titulari fără ca bunul să fie fracționat, individualizat, iar titulari dreptului de proprietate cunosc întinderea dreptului asupra bunului comun, dar nu cunosc partea materială din bun care le revine.

De asemenea, din punct de vedere fiscal, pentru a beneficia de cota redusă de TVA de 5% pentru achiziția unei locuințe trebuie îndeplinite o serie de condiții cumulative așa cum prevede lit.c), pct.3, art.291 din Lege nr.227/20105 privind Codul fiscal, printre care și condiția ca suprafața utilă a locuinței să nu depășească 120 mp.

Totodată, pentru a beneficia de cota redusă de TVA de 5% pentru achiziția unei locuințe trebuie respectate și prevederile pct.38, alin.(4) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal care preved că suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare cumpărare încheiat în condițiile legii.

Se reține că unitățile de măsură pentru suprafețe sunt cele care derivă din sistemul metric, deci suprafața utilă trebuie exprimată în metri pătrați și nu în cota indiviză.

Din analiza extrasului CF și a contractului de vânzare cumpărare anexate în copie la dosarul cauzei, reiese faptul că suprafața utilă a imobilului este de ... mp, iar cota de 2/3 vândută persoanei fizice este indiviză, situație în care apartamentul/parte din apartamentul efectiv vândut nu se individualizează cu număr unic cadastral pentru a putea fi analizat din punct de vedere al condiției de suprafață, astfel cum preved normele legale anterior citate.

Sușinerile petentei cu referire la faptul că deține doar o cotă de 2/3 din suprafața utilă totală de ... mp, respectiv ... mp, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât aceasta în calitate de vânzător avea obligația să se asigure la momentul vânzării imobilului în

condiții de locuință socială cu cota redusă de TVA, că îndeplinește toate condițiile prevăzute de legea fiscală, inclusiv condiția referitoare la suprafață, cu mențiunea că suprafața utilă a imobilului trebuie să fie clar determinată în metri pătrați, și individualizată, pentru a putea fi încadrată în prevederile legale.

Prin urmare, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea diferenței de taxă pe valoarea adăugată colectată datorată de petentă, între 19%, respectiv suma de ... lei și 5%, respectiv suma de ... lei, ținând cont și de data la care intervine exigibilitatea acestuia.

Astfel, în conformitate cu prevederile 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, potrivit cărora:

“contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X SRL, pentru suma de ... lei, reprezentând diferența de taxă pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat.

În ceea ce privește solicitarea probei cu înscrisuri, facem precizarea că petenta nu avea nevoie de încuviințare ca să ataseze prezentei contestații orice înscrisuri pe care le consideră relevante în susținerea argumentelor sale, așa cum prevăd dispozițiile art. 276 alin.(4) din Codul de procedură fiscală:

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei”,

cu mențiunea că potrivit prevederilor pct.2.5 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

În ceea ce privește solicitarea petentei privind administrarea probei cu expertiza contabilă, în speță sunt aplicabile prevederile art.63 și 73 Cod procedură fiscală, care prevăd:

“ART. 63 Expertiza

(2) Contribuabilul/plătitorul poate să numească un expert pe cheltuiala proprie.

ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Potrivit celor de mai sus, petenta are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal, putând numi în acest scop un expert .

Conform Hotărârii Nr. 13 din 26 august 2011 pentru modificarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, aprobate prin Hotărârea Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 13/2008, emisă de Camera Consultanților Fiscali și publicată în Monitorul Oficial Nr. 715 din 11 octombrie 2011,

„Expertizele fiscale pot fi efectuate numai de către consultanții fiscali - membri activi ai Camerei Consultanților Fiscali, așa cum sunt definiți la art. 15 din Ordonanța Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală, aprobată cu modificări prin Legea nr. 198/2002, cu modificările și completările ulterioare.

Expertizele fiscale judiciare pot fi efectuate doar de către persoanele fizice consultanți fiscali, iar cele extrajudiciare, și de către societățile comerciale de consultanță fiscală.”

Astfel, solicitarea petentei referitoare la efectuarea unei expertize contabile nu are suport legal, atâta timp cât, pentru respectarea legalității procedurilor fiscale prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a altor drepturi și obligații privind impozitele, taxele și contribuțiile ce fac obiectul veniturilor la bugetul consolidat al statului, cadrul profesional îl constituie expertiza fiscală, reglementată de actul normativ mai sus citat.

În acest sens s-au pronunțat și instanțele naționale, prezentând extras din jurisprudența Curții de Apel Timișoara și Oradea:

- Decizia nr.12446/03.12.2013 a Curții de Apel Timișoara:

„Începând cu data de 01.01.2005, numai experții consultanți fiscali sunt competenți să efectueze expertize având ca obiect determinarea obligațiilor fiscale ale contribuabililor.

În condițiile în care expertiza efectuată în cauză nu a fost întocmită de o persoană având calitatea de expert consultant fiscal-această expertiză este lovită de nulitate, fiind efectuată de o persoană care nu avea competența legală în domeniul supus expertizei.

...expertiza contabilă efectuată în cauză este nulă în ceea ce privește constatările privind obligațiile fiscale, fiind vorba de un mijloc de probă administrat cu nerespectarea dispozițiilor legale privind competența specializată și limitată a experților judiciari.”

- Decizia nr.346/CA/3.05.2010 a Curții de Apel Oradea - Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal

„ Din partea introductivă a raportului de expertiză efectuat în cauză rezultă că experta este posesoare a carnetului emis de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizași din România nr.11716/...6, că este

înscrisă sub același număr în Tabelul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România și că deține autorizația de exercitare a profesiei de expert contabil, seria E 08001/2009.

.....
Potrivit cap.II pct.5) I din HG nr.13/2008, în partea introductivă, expertiza fiscală trebuie să cuprindă informații privind identificarea consultanților fiscali, constând în: numele și prenumele consultantului fiscal, domiciliul acestuia, numărul carnetului de consultant fiscal și poziția din Tabelul Camerei Consultanților Fiscali .

Expertizele fiscale judiciare pot fi efectuate numai de către persoanele fizice consultanți fiscali.

Cum, în speță expertiza judiciară fiscală nu a fost efectuată de către o persoană fizică, consultant fiscal, instanța apreciază că acest raport este nul.”

Având în vedere motivele prezentate, considerăm că efectuarea în cauza dedusă judecății a unei expertizei contabile se situează în afara cadrului legal care reglementează în materie, respectiv Hotărârii Nr. 13 din 26 august 2011 pentru modificarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, aprobate prin Hotărârea Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 13/2008.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E :

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS .../31.10.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-CS .../31.10.2018, și vizează suma totală de ... lei, reprezentând:

- Impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei.

- *Constatarea necompetenței materiale* a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației formulate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../22.10.2018 încheiată de către A.J.F.P. Caraș Severin – Inspecție Fiscală, în legătură cu acest capăt de cerere, A.J.F.P. Caraș Severin urmând a soluționa contestația petentei în condițiile legii.

- Prezenta decizie se comunică la:

- Avocat BNI
- A.J.F.P. Caraș Severin cu respectarea prevederilor pct.7.6. din O.P.A.N.A.F. Nr. 3741/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Caraș Severin, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

...
DIRECTOR GENERAL,