

## DECIZIA NR 751

Sedinta publică din 20 decembrie 2010

Completul compus din:

Președinte \_\_\_\_\_

Judecător \_\_\_\_\_

Judecător \_\_\_\_\_

Grefier \_\_\_\_\_

S-a luat in examinare recursul introdus de reclamantă S.C. N S.R.L. B, împotriva sentinței civile nr. 164/CA din 10.05.2010 a Tribunalului V, pronunțată în DOSARUL nr. .../89/2009, avand ca obiect contestatie act administrativ fiscal.

La apelul nominal facut in ședință publică, lipsesc părțile.

Procedura de citare este legal indeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefier, din care rezultă că dezbaterile au avut loc in ședința publica din 13 decembrie 2010, suținerile părții prezente fiind consemnate in incheierea de ședința din aceea zi, care face parte integrantă din prezenta hotărâre.

Din lipsă de timp pentru deliberare și pentru a se depune la dosar eventuale concluzii scrise, instanta a amânat pronunțarea pentru astăzi, 20 decembrie 2010.

In termenul de pronunțare, la dosarul cauzei s-au depus, prin serviciul de registratură, concluzii -scrise —formulate de recurentă, transmise prin fax, precum și adresa nr \_\_\_/14.1.22010, prin care recurenta depune originalul chitantei nr \_\_\_/28 072010 reprezentând contravaloare onorariu avocat

După deliberare,

CURTEA DE APEL,

Asupra recursului de fata,

Prin sentința nr 164/CA din 10 mai 2010, Tnbunalul V a respins cererea formulata de către contestatoarea S C „N” S R L B, in contradictoriu cu intimata Directia Generală a Frnantelor Publice a iudetului V, precum și cererea de acordare cheltuielior de iudecată.

Pentru a se pronunta astfel, prima instanta a retinut că, prin decizia de impunere nr. \_\_\_/29.04.2009, emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 28.04 2009 s-a retinut in sarcina contestatoarei o obligatie suplimentară de plata, in cuantum de xxx lei, reprezentand taxă pe valoarea adăugata și maiorări de întârziere aferente, ca urmare a neincluserii de către contestatoarea in baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a veniturilor constând in dobânzile obtinute din vânzarea de bunuri in rate, atât in cazul contractelor de vanzare-cumparare cu plata in rate incheiate anterior datei de 01 01 2007, dar numai pentruratele scadente după această dată, cât și pentru contractele de vanzare-cumparare cu plata in rate încheiate ulterior datei mentionate .

S-a mai retinut că, prin decizia nr \_\_\_/2009, intimata a respins contestatia formulată împotriva deciziei de impunere, și că contestatoarea are, conform statutului, ca principal obiect de activitate, comertul cu amănuntul de articole de iluminat și a altor obiecte de uz casnic, principalii săi clienti fiind persoane fizice și juridice din municipiul B, cărora le-a vândut in perioada supusă controlului, mărfuri cu plata in rate.

Raportându-se la constatările expertului contabil, dar și la tinutul actelor administrativ-fiscale contestate prima instanta a retinut că problema de drept adusa în discutie este aceea de a se stabili dacă veniturii constând în dobânzile încasate pentru vânzarea de bunuri în rate fac sau nu parte din baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, dupa data de 01. 01.2007, spre deosebire de prev. art 137 alin. 3 lit.a) din Legea nr. 571/2003, In vigoare până la data de 31.12.2006, care statuau în mod expres ca nu se cuprindeau

în baza de impunere a taxei pe valoarea adăugată dobânzile percepute pentru plățile cu întârziere, livrările cu plata în rate și operațiunile de leasing.

Prima instanță a constatat însă că, începând cu data de 01.01.2007, art. 137 alin 3 lit. c) din Legea nr. 571/2003 a fost modificat, în sensul că în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată sunt cuprinse dobânzile percepute după data livrării sau prestării, precum și cele pentru plățile cu întârziere.

Analizând comparativ cele două norme, prima instanță a reținut că, dacă anterior datei de 01.01.2007, din baza de impozitare a T.V.A. erau excluse trei mari categorii de dobânzi respectiv dobânzile percepute pentru plăți cu întârziere, dobânzile percepute pentru livrări cu plata în rate și dobânzi percepute pentru plăți cu întârziere, după data de referință menționată erau exceptate doar dobânzile percepute pentru plata cu întârziere a pretului mărfii, regim juridic considerat a pune în evidență faptul că, după data de 01.01.2007, veniturile constând din dobânzile percepute pentru vânzarea de bunuri în rate sunt incluse în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, concluzia găsită a fi întărită de prev. art 161 alin. 15 din Legea nr. 571/2003, în forma în vigoare după data de 01.01.2007, care statuează că, în cazul contractelor de vânzare-cumpărare cu plata în rate, încheiate valabil, anterior datei 31.12.2006 aflate în derulare și după data aderării la Uniunea Europeană exigibilitatea ratelor scadente după data aderării intervine la fiecare dintre datele specificate în contractul pentru plata ratelor.

Constatănd că, din ansamblul reglementărilor evocate, rezultă în mod clar intenția legiuitorului de a include în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată și veniturile constând în dobânzile percepute pentru vânzarea de bunuri în rate, taxa aferentă fiecărei devenind exigibilă la data scadentei ratei prima instanță a apreciat că contestatoarea datorează suplimentar sumele stabilite de organul fiscal, drept pentru care acțiunea a fost respinsă.

Împotriva acestei sentințe a introdus recurs reclamanta S C „N” SRL B, care critică hotărârea primei instanțe pe motiv că nu s-a avut în vedere, la soluționarea cauzei, concluziile raportului de expertiză, ca nu au fost indicate motivele ce au stat la baza înlăturării acestor concluzii, în condițiile în care proba respectivă a fost apreciată ca fiind pertinentă concludentă și utilă cauzei, că organul judiciar putea să admită sau să respingă concluziile expertului în funcție de nivelul științific, calitatea acestora și corelația lor cu celelalte probe administrate ori să dispună eventual întregirea expertizei sau o nouă expertiză susținându-se că proba a fost temeinică și de neînălăturat, pentru stabilirea responsabilității persoanelor vinovate pentru încălcarea legii.

Recurenta mai susține că prima instanță a reținut o situație de fapt trunchiată, interpretându-se eronat prevederile legale referitoare la modul de calculare a dobânzilor, condițiile în care art. 137 din Legea nr. 571/2003, astfel cum a fost el modificat, stabilește că în baza de impozitare pentru T V A nu sunt cuprinse decât dobânzile percepute după data livrării, pentru plățile efectuate cu întârziere ne mai existând noțiunea de vânzare cu plata rate, urmare generalizării noțiunii de dobânzi percepute după data livrării sau prestării.

Raportându-se la prev. art 134 ind 1 Cod fiscal, recurenta susține că faptul generator intervine la data livrării mărfurilor cu plata în rate întrucât încasarea contravalorii acestor marfuri se realizează la o dată ulterioară livrării, trebuia să se tragă concluzia că plata contravalorii acestor mărfuri se realizează cu întârziere, față de data livrării mărfurilor, și că, prin urmare, dobânzile percepute după data livrării mărfurilor pentru plățile efectuate cu întârziere se includ în baza de impozitare, legiuitorul referindu-se numai la ratele scadente, nu și la dobânzile aferente ratelor scadente pentru vânzările cu plata în rate, invocându-se în susținerea acestei interpretări dispozițiile art. 13 din O.G. nr. 92/2003, considerente pentru care recurenta solicită admiterea recursului, casarea hotărârii atacate și admiterea contestației.

Instanța nu a depus întâmpinare.

Din examinarea actelor și lucrărilor dosarului, prin prisma motivelor de recurs și a dispozițiilor legale aplicabile, Curtea retine ca, la stabilirea obligației suplimentare în sumă de “Si” lei, rezultată ca diferență în plus la taxa pe valoarea adăugată colectată, organul fiscal a avut în vedere faptul ca „pentru veniturile realizate, reprezentând dobânzi percepute pentru livrarea cu plata în rate, o componentă de finanțare în cadrul contractelor de vânzare încheiate în perioada verificată, nu a fost colectată taxa pe valoarea adăugată”, coțtrar prev, art. 137 lit. a) din Legea nr. 571/2003, modificată” și că, prin decizia nr. 31 din 06 iulie 2009, organul administrativ investit cu solutionarea contestatiei formulate împotriva deciziei de impunere nr. \_\_\_/29.04.2009, a apreciat că „pentru contractele de vânzare-cumpărare cu plata în rate, încheiate după data de 01.001.2007, dobânda intră în baza de impozitare a T.V.A. iar exigibilitatea acesteia intervine la momentul predării efective a bunurilor către o altă persoană sau la data emiterii facturii, atunci când aceasta este anterioară datei predării efective a bunului; pentru contractele încheiate înainte de 01 ianuarie 2007, aflate în derulare și, după această data, exigibilitatea taxei intervine la fiecare dintre datele specificate în contract pentru plata ratelor.

Curtea constată de asemenea că, prin contestatia formulată la data de 21 mai 2009, SC ”N” S.R.L. B confirmă faptul că “La predarea mărfurilor se emite factura fiscală, în care este precizat prețul de vânzare cu amănuntul, preț identic atât pentru clientii ce achită la livrare aceste produse, cât și pentru clienții ce achită aceste produse la o data ulterioară, în mai multe tranșe, stabilite orientativ, de comun acord, prin contractul vânzare-cumpărare” și că „Pentru plata cu întârziere a mărfurilor, se stabilește -- ORIENTATIV o dobândă, prin contractul de vânzare-cumpărare, dobândă ce este percepută (încasată ) după data livrării mărfurilor; spunem ORIENTATIV deoarece cum se observă din evidenta financiar-contabilă, respectiv nota contabilă nr. 11, lună de lună, sunt clienți ce achită contravaloarea mărfurilor înainte de termenele prevăzute în contract, astfel stornându-se dobânzile stabilite și neincasate”.

Recurenta mai specifică, prin aceeași contestatie, că „am folosit contul analitic distinct 4.111 pentru Clienti — dobânzile de incasat cu scopul de a avea în balanța de verificare o evidență distinctă a contravalorii mărfurilor ce urmează a se încasa și a veniturilor din dobânzi ce urmează a se realiza”, că „în momentul în care cumpărătorul se prezintă la casieria unității și achită o sumă de bani, pe chitanța eliberată de societate este specificată suma totală încasată și, separat, cât din această sumă reprezintă rata (valoarea bunurilor) și cât dobânda percepută; numai în condițiile în care clientul respectiv este un client rău platnic (întârzie în mod repetat de la termenele precizate) i se calculează și penalități, care sunt tot dobânzi”; susținându-se că „veniturile din dobânzi pentru livrările cu plata în rate NU SUNT VENITURI REALIZATE în momentul livrării mărfurilor ci sunt VENITURI DE REALIZAT, și realizate în momentul incasării, respectiv la termenele diferite ale calculului impozitului pe profit”, ”dorind aplicarea corectă a prevederilor legale”.

În raport de aceste constatări, Curtea apreciază că în mod corect prima instanță a reținut că problema esențială ce se ridică în prezenta cauză este aceea de a ști dacă dobânzile încasate pentru vânzarea de bunuri cu plata în rate fac sau nu parte din baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, după data de 01 ianuarie 2007, având în vedere că, până la data de 31 decembrie 2006 art. 137 alin. 3 lit. a) din Legea nr. 571/2003 nu cuprindea în baza de impozitare a T.V.A. dobânzile percepute pentru plățile cu întârziere, livrările cu plata în rate operațiunile de leasing.

Curtea constată de asemenea că în mod justificat au fost înlăturate susținerile reclamantei-recurente referitoare la faptul că “dobânda ce este percepută (încasată) după data livrării mărfurilor, stabilită orientativ prin contractul de vânzare-cumpărare”, are rolul de sancționa “plata cu întârziere a mărfurilor”, pentru că o astfel de interpretare contravine înseși esenței contractului de vânzare-cumpărare cu plata în rate, contract prin care părțile convin din motive ce nu interesează cauza de fata, ca pretul bunurilor vândute să fie

achitat în mai multe rate, la termenele convenite, și aa, la fiecare termen scadent sau la o altă dată convenită să se achite și o anumită dobândă, în cuantumul convenit.

Deci, de principiu în cadrul acestui tip de contract, nu se poate vorbi, sub niciun mod de „plata cu întârziere a mărfurilor”, din moment ce vânzătorul a acceptat ca cel care a cumpărat bunul să achite pretul eşalonat, la intervale de timp bine determinate, care devin astfel, prin efectul contractului, momente la care obligația de plată a unei fracțiuni din preț devine certă, lichidă și exigibilă, plata la acest termen și în aceste condiții făcând parte integrantă din înțelegerea părților, înțelegere perfect compatibilă cu dispozițiile art. 969 și art. 970 Cod civil, neinteresând, în cauza de față, soluțiile convenite pentru ipoteza în care cumpărătorul ar fi achitat pretul mai înainte de termenele convenite și modul în care aceste încasări au fost reflectate în evidențele contabile ale vânzătorului.

Chiar dacă reclamantă-recurentă tinde în mod evident să disimuleze aceste dobânzi convenite prin contract, sub forma unor daune-interese, sau penalități aplicabile clienților rău plătnici, sancțiuni despre care cea în cauză susține că „au ca scop conștientizarea clienților să nu achite mai târziu de termenul stabilit contravaloarea marfurilor cumparate, penalități și sunt încasate și înregistrate în contul 758 — Alte venituri de exploatare, și reprezintă dobânzi pentru plata cu întârziere a mărfurilor livrate”; Curtea constată ca fiind dovedit faptul că, în contractele de vânzare-cumpărare încheiate, ce nu sunt altceva decât o specie a contractului de credit, reclamantă-recurentă a impus două tipuri distincte de dobânzi, dintre care unul apare ca fiind serviciul normal al creditului, acordat pe un anumit termen perfectat în anumite condiții, iar cel de al doilea are un rol pur sancționator, fiind destinat exclusiv celor care „întârziesc în mod repetat de la termenele precizate”, dovadă a acestui fapt fiind însăși împrejurarea că cele două tipuri de dobânzi sunt evidențiate în conturi diferite, au un regim juridic și fiscal diferit.

Ca atare, Curtea consideră că în mod justificat prima instanță a reținut ca dobânda pe care cumpărătorul s-a obligat să o plătească la termenele prevăzute în contract, odată cu rata scadentă, nu poate fi asimilată, din niciun punct de vedere, cu dobânda penalizatoare convenită pentru cazul în care cumpărătorul nu-și îndeplinea, la termen și în condiții convenite, obligațiile asumate, și că simplul fapt că părțile contractante au convenit ca plata pretului să se facă eşalonat exclude „ab initio” ideea că ne aflăm în fața unei „plati cu întârziere”, termenele de plată eşalonată a ratelor fiind în realitate termenele scadente ale obligației însăși și nu punctul de încălcare a acesteia.

Pe cale de consecință, având în vedere modificările aduse Legii nr. 571/2003, Curtea constată ca în mod temeinic și legal prima instanță a reținut ca, după data de 01 ianuarie 2007 dobânda ce reprezintă serviciul creditului intră în baza de impozitare, iar exigibilitatea acesteia intervine la momentul predării efective a bunurilor sau la data emiterii facturii, când aceasta este anterioară datei predării efective a bunului, și ca, pentru contractele încheiate anterior menționatei date, aflate în derulare, exigibilitatea taxei intervine la fiecare din datele convenite prin contract pentru plata ratelor, ceea ce a rămas legalmente necuprins în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată fiind doar dobânzile (penalitățile) percepute pentru încălcarea obligațiilor contractuale, ce exced sferei pretului și a accesoriilor acestuia.

În aplicarea dispozițiilor art. 137 alin 3 lit a) din Legea nr. 571/2003 și în interpretarea prev. art. 161 alin 15 din Codul fiscal, prima instanță nu era ținută de obligația de a-și însuși concluziile expertului contabil, faptul că nu și-a motivat înlăturarea acestor concluzii neavând nicio consecință în ceea ce privește legalitatea și temeinicia soluției adoptate având în vedere că acceptarea prin încheierea din 07 decembrie 2009, a obiectivului suplimentar propus de reclamantă, în sensul de a se preciza „dacă societatea contestatoare datorează acel T.V.A. despre care se face vorbire”, nu-i permitea expertului contabil să depășească cadrul instituțional în care el trebuia să-și desfășoare activitatea, care, astfel cum se stabilește prin art. 201 Cod procedura civilă, trebuia să se rezume la „lămurirea unor împrejurări” și nu la interpretarea legii, nicio dispoziție legală în vigoare

nerecunoscut probei cu expertiza un caracter de „neînlaturat”, astfel precum sustine recurenta, indiferent de nivelul calitatea acesteia”.

Ca atare, constatând că hotărârea primei instanțe este temeinică și legală și că opiniile exprimate de recurentă, referitoare la natura și regimul juridic al dobânzii ce se constituie în serviciul contractului de credit, având ca obiect vânzarea de bunuri în rate, nu-și află suport în Codul fiscal din moment ce nu are rolul pe care însăși vânzătorul l-a atribuit „penalităților de 1% pentru fiecare zi de întârziere”, penalități (sau dobânzi) care sunt percepute distinct de dobânda percepută cu ocazia încasării fiecărei rate scadente, Curtea, în temeiul art. 312 Cod procedură civilă, va respinge recursul promovat de reclamantă, ca fiind nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE,  
IN NUMELE LEGII,  
DECIDE:

Respinge recursul introdus de reclamantă S.C. „N” S.R.L. B a sentinței nr. 164/CA din 10 mai 2010 a Tribunalului....., sentința pe care o menține.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din 20 decembrie 2010.