

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr.256 din X 2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. "X" S.R.L. din X

Cu adresa nr.X/X.X.2010, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr.X/X.X.2010, **Directia Generala a Finantelor Publice Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscala** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. "X" S.R.L. din X**, jud. Prahova, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.X din X.X.2010* intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova.

Decizia de impunere nr.X/X.X.2010 a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de X.X.2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr. X/X.X.2010.

S.C. "X" S.R.L. are sediul social in com. X, sat ..., nr....., jud. Prahova, este inregistrata la O.R.C. Prahova sub nr. J29/X/2002 si detine codul unic de inregistrare nr.X cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de **X lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare ca urmare a stabilirii unei diferente suplimentare aferenta aceleiasi obligatii bugetare, respectiv:

- X lei - TVA de plata;
- X lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului in data de X.X.2010, iar contestatia a fost depusa si inregistrata la D.G.F.P. Prahova - A.I.F. Prahova sub nr.X/X.X.2010.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile persoanei contestatoare sunt urmatoarele:

"[...] Consideram ca organele de inspectie fiscala au facut constatari eronate, care nu sunt conforme cu realitatea, pentru urmatoarele considerente: [...]"

Astfel, organele de control nu au facut precizarea, foarte importanta, ca imobilul (casa) situat in Ansamblul Rezidential "X" a fost achizitionat prin compensare cu lucrarile efectuate la SC X SRL, acesta fiind in imposibilitate de a achita c/v lucrarilor efectuate. In conditiile date , SC X SRL a fost nevoita a accepta aceasta oferta pentru a recupera valoarea serviciilor prestate. Din luna X 2008 (data achizitionarii) si pana la data vanzarii (X 2009) societatea a incercat a vinde acest imobil care nu fusese achizitionat in vederea pastrarii ci pentru a fi vandut si a continua desfasurarea in conditii normale a activitatii. Facem mentiunea ca in aceasta perioada, societatea a realizat in regim propriu o "fabrica de imbuteliat apa plata" care risca a nu se finaliza si in acelasi timp se impunea concedierea unui numar de X persoane carora abia li se incheiase contractele de munca. In fapt, TVA-ul pe care societatea l-a solicitat la rambursare provenea din aceasta investitie.

Organele de control au estimat ca imobilul ar fi trebuit vandut cu pretul de X lei, din care TVA in suma de X lei in conditiile in care prin modificarea legislatiei in domeniul TVA, o data cu aparitia Legii 345/2002 si ulterior a Legii 571/2003 nu mai exista nicio prevedere care sa impuna recalcularea TVA in cazul vanzarii unui "bun" sub pretul de achizitie, organele de control incep prin a face estimari. [...]

[...] este foarte usor a stabili pret de vanzare prin "estimare" in scris dar ne punem intrebarea Administratia Finantelor publice ar fi putut obtine de la un cumparator pretul "estimat" stabilit?

Pe langa faptul ca legislatia in vigoare nu prevede recalcularea TVA in cazul vanzarii unui "bun" sub pretul de achizitie si tinand cont si de prevederile O.G. 99/2000 republicata privind comercializarea produselor si serviciilor de piata, art.16 potrivit caruia: <<prin vanzari cu pret redus se intelege.....f) vanzari ale produselor care intr-o perioada de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vandute>>

Va rugam sa observati ca de la data achizitionarii imobilului si pana la data instrainarii acestuia au trecut X luni, timp in care valoarea de piata a imobilelor a scazut drastic, iar societatea a facut demersuri pentru vanzarea acestuia fiind obligata sa vanda imobilul in cauza pentru continuarea investitiilor la fabrica de apa plata.

Necesitatea instrainarii acestui imobil vine tocmai din nevoia de lichiditati pentru a putea termina investitia si nu pentru a obtine un profit.

Fata de cele aratate mai sus si in concordanta cu legislatia in vigoare va solicitam anulara Deciziei nr.X/X.X.2010 [...]"

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala partiala incheiat la data de X.X.2010 de reprezentantii D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala la S.C. "X" S.R.L. din X, jud. Prahova, s-au stabilit urmatoarele:

"Verificarea [...] s-a efectuat la sediul social din X, nr.X, judetul Prahova, fiind consemnata in Registrul unic de control la pozitia nr.X.

Prezenta inspectie fiscala partiala a avut urmatoarele obiective:

1. Taxa pe valoare adaugata (perioada verificata: X 2008 - X 2010); [...]

1.2 Taxa pe valoare adaugata colectata

b) La control s-a constatat ca SC X SRL a vandut din patrimoniu, in X 2009 un imobil (casa) situat in Ansamblul Rezidential "X" din comuna X, jud. Prahova, cumparator fiind o persoana fizica, valoarea de vanzare, inclusiv tva, fiind de X lei. Aferent acestei tranzactii au fost emise facturile seria X nr.X/X.X.2009 (plata partiala: X lei + TVA aferent de X lei) si seria X nr.X/X.X.2009 (diferenta: X lei + TVA aferent de X lei) respectiv, contractul de vanzare cumparare autentificat notarial in luna X 2009).

Constructia este noua din punct de vedere al definitiei prevazuta la art.141, alin.(2), lit.f), pct.3 din Legea nr.571/2003, modificata, coroborat cu pct.37, alin.(2)-(4) din normele metodologice date in aplicarea acestui articol, astfel incat vanzarea acasteia reprezinta o operatiune taxabila din punct de vedere al TVA.

Intrucat s-a retinut faptul ca valoarea de tranzactionare (X lei, din care TVA de X lei) a fost inferioara valorii de achizitie (X lei, din care TVA X lei) desi operatiunile de achizitie, respectiv de vanzare, s-au derulat la un interval de X luni, **in temeiul art.7, alin.(2) din O.G. nr.92/2003, R, modificata, organele de inspectie au procedat la stabilirea pretului de piata in concordanta cu definitia prevazuta la art.7, alin.(1), punctul 26 din Legea nr.571/2003, modificata**, respectiv pret de piata - suma care ar fi platita de un client independent unui furnizor independent in acelasi moment si in acelasi loc, pentru acelasi bun sau serviciu ori pentru unul similar, in conditii de concurenta loiala.

In acest scop a fost efectuat un control la S.C. "X" S.R.L. care a avut ca obiectiv si obtinerea de informatii in temeiul art.49, alin.(1), lit.a) si art.54 din O.G. nr.92/2003 R, modificata, cu privire la tranzactiile imobiliare efectuate in anul 2009, in calitate de dezvoltator, in Ansamblul Rezidential "X" din X, jud. Prahova, intrucat tranzactiile efectuate sunt cele mai apropiate starii de fapt fiscale (aceeasi zona, acelasi an de constructie, aceeasi arhitectura, aceleasi materiale de constructie folosite, aceleasi utilitati).

Astfel a fost intocmit procesul verbal nr.X/X.X.2010 in care au fost analizate trei tranzactii derulate in anul 2009.

Pretul minim practicat la vanzare a fost de X lei pe metru patrat suprafata desfasurata.

Rezulta astfel o diferenta suplimentara de baza imozabila din punct de vedere al TVA de X lei ($X \text{ mp} \times X \text{ lei/mp} - X \text{ mp} \times X \text{ lei/mp}$) estimata in conformitate cu prevederile art.67 din O.G. nr.92/2003 R, modificata: [...]

De asemenea, au fost avute in vedere prevederile pct.2.13.3 din "Metodologia de inspectie a TVA nr.302768 din noiembrie 2007" [...]

Aferent diferentei suplimentare de baza imozabila din punct de vedere al TVA a fost stabilita TVA colectata suplimentar in suma de X lei prin aplicarea cotei de 19%, in baza art.128, alin.(1) si art.137, alin.(1), respectiv art.140, alin.(1) din Legea 571/2003, modificata. [...]

Avand in vedere constatările prezentate mai sus, decontul de TVA aferent lunii X 2010 cu optiune de rambursare a fost solutionat astfel:

- TVA solicitata la rambursare: X lei;
- TVA pentru care societatea are drept de rambursare: X lei;
- TVA care nu se justifica a fi rambursata: X lei;
- din care TVA colectata suplimentar: X lei.

Pentru TVA de plata stabilita suplimentar au fost calculate majorari de intarziere, in baza art.120, alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare in suma de X lei, [...]"

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* Controlul efectuat la S.C. "X" S.R.L. X si concretizat prin **Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere nr.X emise in data de X.X.2010**, a avut ca obiectiv, printre altele, stabilirea modului de calcul, evidentiere si virare a TVA din perioada X 2008 - X 2010.

S.C. "X" S.R.L. X are ca obiect principal de activitate "X" - cod CAEN X.

In fapt, societatea contestatoare a vandut unei persoane fizice in luna X 2009, la sase luni de la achizitionare, un imobil avand suprafata de X mp situat in Ansamblul rezidential "X" din comuna X, jud. Prahova la un pret inferior celui de la momentul cumpararii, respectiv **X lei** pret vanzare, din care TVA in suma de X lei, fata de **X lei** pret cumparare, din care TVA in suma de X lei.

Tranzactia imobiliara a fost considerata de organele de inspectie fiscala ca fiind operatiune taxabila ce intra in sfera de aplicare a TVA deoarece a avut loc livrarea unei constructii noi, in conformitate cu prevederile **art.141, alin.(2), lit.f), pct.3 din Codul fiscal**.

Avand in vedere ca pretul de vanzare a fost inferior pretului de cumparare, in baza **art.7, alin.(2) din O.G. nr.92/2003(R)**:

"(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz."

organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea pretului de piata al tranzactiei in conformitate cu definitia pretului de piata data la **art.7, alin.(1), pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**.

Astfel, s-a procedat la efectuarea unei verificari in scop de informare la furnizorul constructiei S.C. "X" S.R.L., care in calitatea sa de dezvoltator a efectuat tranzactii imobiliare in perioada supusa verificarii, informare necesara identificarii pretului de vanzare cat mai aproape de realitate in vederea stabilirii

starii de fapt fiscale pentru S.C. "X" S.R.L. X conform prevederilor **art.7, alin.(2) din O.G. nr.92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala.**

Drept urmare, s-a comparat pretul minim de vanzare obtinut de dezvoltator pentru constructii asemanatoare, vandute in aceeasi zona si in aceeasi perioada, respectiv X lei/mp, cu pretul de vanzare inscris in facturile de livrare emise de societatea contestatoare la momentul efectuarii tranzactiei imobiliare, respectiv X lei/mp, rezultand prin estimare o valoare totala a tranzactiei de X lei(inclusiv TVA) si o diferenta suplimentara de baza impozabila aferenta TVA in suma de X lei (X mp x X lei diferenta pret/mp), pentru care s-a stabilit TVA colectata suplimentar in suma de X lei (X lei x 19%), valoare cu care s-a diminuat TVA solicitata la rambursare, fiind, de asemenea, calculate si majorari de intarziere in suma de X lei, sume contestate.

Estimarea a fost facuta in baza prevederilor **art.67, alin.(1) si (2) din O.G. nr.92/2003(R)** privind Codul de procedura fiscala, iar colectarea suplimentara a TVA s-a facut in baza **art.128, alin.(1), art.137, alin.(1) si art.140, alin.(1) din Codul fiscal**, din care citam:

"ART.128 (1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar [...]"

ART.137 (1) Baza de impozitare a TVA este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, [...], din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, [...]"

ART.140 (1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care sunt supuse cotei reduce."

* **Prin contestatia formulata**, S.C. "X" S.R.L. X solicita anulara Deciziei de impunere emisa in data de X.X.2010 pentru TVA colectata suplimentar in suma de X lei, sustinand ca:

- organele de inspectie fiscala au omis faptul ca achizitionarea imobilului s-a facut prin compensare pentru lucrarile efectuate de societate catre furnizorul S.C. "X" S.R.L., din lipsa de lichiditati, fiind nevoita sa accepte schimbul si facand nenumarate incercari de ravanzare a imobilului in intervalul de timp scurs de la intrarea in proprietate, singura posibilitate viabila de transformare a bunului in lichiditati fiind acceptarea ofertei persoanei fizice catre care s-a realizat vanzarea;

- legislatia fiscala in vigoare aferenta TVA a eliminat posibilitatea stabilirii de obligatii fiscale suplimentare prin estimare inca de la aparitia Legii nr.345/2002 si ulterior a Legii nr.571/2003 pentru vanzarea bunurilor sub pretul de achizitie, cu precizarea ca in perioada efectuarii tranzactiei valoarea de piata a imobilelor a scazut drastic;

- art.16, lit.f) din O.G. nr.99/2000 privind comercializarea produselor si serviciilor de piata stipuleaza ca vanzarile de produse care intr-o perioada de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vandute pot fi considerate vanzari la pret redus.

* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca S.C. "X" S.R.L. X nu datoreaza bugetului de stat diferenta suplimentara la TVA colectata stabilita la control in suma de X lei, suma cu care a fost redusa TVA solicitata la rambursare, intrucat:

- Conform prevederilor **art.67, alin.(1) din O.G. nr.92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala:**

“(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta in identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.”,

estimarea bazei de impunere se realizeaza doar atunci cand organele de inspectie fiscala nu pot determina marimea acesteia si in situatii cum sunt cele mentionate in Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin **H.G. nr.1050/2004**, din care citam:

“65.1 Estimarea bazelor de impunere va avea loc in situatii cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declaratii fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corecta a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuza sa colaboreze la stabilirea starii de fapt fiscale, inclusiv situatiile in care contribuabilul obstructioneaza sau refuza actiunea de inspectie fiscala;

c) contribuabilul nu conduce evidenta contabila sau fiscala;

d) cand au disparut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri si contribuabilul nu si-a indeplinit obligatia de refacere a acestora.”

Ori, in cazul de fata, baza de impunere a fost stabilita de societatea comerciala, nefiind necesara o alta determinare a ei de catre organele de inspectie fiscala, deoarece aceasta nu se regaseste in nici una din situatiile enumerate de legiuitor, mai sus citate.

Toate aceste cazuri de estimare se refera la situatiile in care organele de inspectie fiscala nu dispun de documente financiar contabile pentru stabilirea bazei de impunere si implicit a impozitelor si taxelor datorate de contribuabili bugetului de stat, situatie in care nu se incadreaza si cazul analizat.

- **Alin.(2) al art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala** prevede ca doar in situatiile in care organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa estimeze baza de impunere - iar in cazul de fata nu este indreptatita estimarea, asa cum am aratat mai sus, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere pretul de piata al tranzactiei asa cum este definit de **Codul fiscal la art.7, alin.(1), pct.26:**

“(1) In intelesul prezentului cod, cu exceptia titlului VI, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii: [...]

*26. **pret de piata** - suma care ar fi platita de un client independent unui furnizor independent in acelasi moment si in acelasi loc, pentru acelasi bun sau serviciu ori pentru unul similar, in conditii de concurenta loiala; [...]”*

La **art.11, alin.(2) din Codul fiscal** se prevede posibilitatea organelor fiscale de a stabili pretul de piata al tranzactiilor dintre persoane afiliate, situatie in care nu se afla si societatea contestatoare, intrucat organele de inspectie fiscala nu mentioneaza in raport despre afilierea dintre societate in calitate de vanzatoare si persoana fizica in calitate de cumparatoare a imobilului.

De asemenea, in cadrul **titlului VI “Taxa pe valoare adaugata”** din Codul fiscal nu se prevede ca diferenta dintre valoarea de cumparare a unui bun (mai mare) si valoarea de vanzare a acestuia (mai mica) reprezinta baza de impozitare pentru colectarea TVA.

Doar la **capitolul VII “Baza de impozitare”**, la **art.137, alin.(1), lit.e) din Codul fiscal** se prevede ca *“[...] baza de impozitare se considera ca fiind valoarea normala pentru respectiva livrare/prestare”*, dar aceasta prevedere se refera la **schimbul de bunuri si servicii**, operatiune prezentata la **art.130 din Codul fiscal**, care nu se aplica in cazul de fata.

- Articolele invocate de organele de inspectie fiscala, respectiv **art.128, alin.(1) din Codul fiscal** referitor la definitia livrarii de bunuri, **art.137, alin.(1)** referitor la baza de impozitare pentru livrarea de bunuri si prestari de servicii efectuate in interiorul tarii si **art.140, alin.(1)** referitor la cota standard de TVA de 19%, nu reprezinta baza legala pentru stabilirea suplimentara a bazei impozabile in suma de **X lei** si a TVA suplimentara in suma de **X lei** (19%) aferenta diferentei dintre pretul de cumparare a imobilului si pretul de vanzare estimat al acestuia.

Aceste prevederi au fost respectate de societatea contestatoare la momentul vanzarii imobilului, conform datelor inscrise in facturile de vanzare, prin care s-a colectat TVA in suma de **X lei** pentru o baza impozabila in suma de X lei.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca societatii comerciale nu i se aplica nici una din prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala, astfel ca nu datoreaza TVA colectata suplimentar la control in suma de **X lei** si implicit nici majorarile de intarziere aferente de **X lei**, drept pentru care **se va admite contestatia** formulata pentru aceste sume.

Pentru diferenta contestata de **X lei** majorari de intarziere (X lei - X lei) **se va respinge contestatia ca neintemeiata**, intrucat aceasta este aferenta unei diferente suplimentare la TVA in suma de X lei datorata si necontestata.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. "X" S.R.L. din X, Jud. Prahova, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) si alin (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata, se

DECIDE

1. Admiterea contestatiei pentru suma totala de **X lei** reprezentand:

- X lei - TVA de plata colectata suplimentar;
- X lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata,

si implicit anularea deciziei de impunere pentru suma admisa.

2. Respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma de **X lei**, reprezentand majorari de intarziere.

3. Conform prevederilor art.218, alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11, alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,