

DECIZIA NR. 146/ .07.2012

privind solutionarea contestatiei formulate de DIXXXXXXX
CNP XXXXXsi de Cabinetul Individual de Avocatura XXXXX “ cu domiciliul in
loc.XXX, nr. XXX, com. XXXa, jud. XXX

Directia Generala a Finantelor Publice XXX fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003
cu solutionarea contestatiilor formulate de DIXXXX, impotriva deciziei de impunere nr
XXX27.04.2012 si de Cabinetul Individual de Avocatura „, XXX ” impotriva deciziei de
impunere nr XXX/27.04.2012, intocmite de Activitatea de Inspectie Fiscala .

Contestatiile au fost depuse in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R, fiind
inregistrate la Activitatea de Inspectie Fiscala XXX sub nr. XX/14.05.2012 si nr.
XXX/14.05.2012, iar la DGFP XXX sub nr.XXX18.05.2012.

Deciziile de impunere a fost comunicate contribuabilului in data de 07.05.2012.

Suma total contestata este de XXX lei si reprezinta :

- taxa pe valoarea adaugata XXXX lei
- accesorii tva XXXX lei
- impozit pe venit XXXX lei
- accesorii impozit venit XXXX lei

I. Prin contestatia depusa , petentul solicita:

- desfiintarea Deciziilor de impunere nr XXXX/27.04.2012 si XX/27.04.2012 si a
Raportului de inspectie fiscala nr. XXX/27.04.2012, emise de Activitatea de Inspectie
Fiscala

Petentul invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele:

Taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, provenita din exploatarea bunurilor
corporale este nelegala intrucat :

- Cabinetul individual de avocatura „, XXX ” nu a detinut niciodata calitatea de vanzator
intr-un contract de vanzare-cumparare
- cuantumul taxei pe valoarea adaugata si accesoriile aferente au fost stabilite in mod
nelegal si discretionar in sarcina cabinetului, care este o entitate diferita din punct de vedere
civil fata de XXX- persoana fizica.
- stabilirea in mod nelegal in sarcina sa a tva de plata in suma de XXX lei, precum si a
sumei de XXX lei accesorii aferente , reprezentand tva necolectat de la societatea XXX,

datorarea incadrării eronate în textul legal- serviciile prestate de cabinet fiind în drept supuse art. 133, alin. (2), lit. g), pct. 5 din Codul Fiscal. În susținerea acestora motivează că serviciile prestate de cabinet nu au fost legate de un bun imobil.

- stabilirea în mod nelegal în sarcina sa a TVA de plată în suma de XXXX lei și XXXX lei accesorii aferente, prin ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă operațiunilor taxabile ale cabinetului în cazul contractului de închiriere încheiat cu SC XXX SRL . Neanregistrarea sediului secundar nu a prejudiciat colectarea de către ANAF a sumelor reprezentând TVA , iar argumentația organului fiscal cu privire la posibilitatea de a desfășura activitatea cabinetului într-un spațiu mai mic este abuzivă.
- stabilirea în mod nelegal în sarcina sa a unui impozit pe venit în suma de XXX lei și XXX lei accesorii aferente prin considerarea ca nedeductibilă a cheltuielii reprezentând 83% din c/v facturii emise de XXX SRL pentru chiria spațiului din XXXX în anul 2006.
- stabilirea în mod nelegal în sarcina sa a unui impozit pe venit în suma de de XXX lei și XXXX lei accesorii aferente, prin considerarea ca nedeductibilă a contravalorii facturii emise de XXX SRL. . În susținere motivează că în urma relației cu această societate a beneficiat de noi clienți care au adus cabinetului venituri totale în suma de XXX lei . De asemenea susține că aceasta nu este o firmă „ fantomă „, anexând ca dovadă certificatul constatator emis de Registrul Comerțului de pe lângă Tribunalul XXX.
- stabilirea în mod nelegal a sumei de XXX lei cu titlu de TVA suplimentar, calculată din exploatarea bunurilor corporale imobile, precum și a sumei de XX lei cu titlu de accesorii .

II. Prin decizia de impunere ce face obiectul contestației și raportul de inspecție fiscală ce sta la baza emiterii acesteia, organul fiscal menționează următoarele;

I. Referitor la activitatea desfășurată în calitate de avocat

- contribuabilul nu a colectat TVA în cota standard pentru serviciile prestate către persoana juridică belgiană XXX, constând în “ servicii de asistență și consultanță juridică privitoare la dezvoltarea și promovarea unui ansamblu rezidențial “ pentru care a emis facturile nr. XX/24.09.2007 în valoare de XX lei și nr. XX/25.03.2008 în valoare de XXX lei. Întrucât obiectul contractului de prestări servicii încheiat cu societatea XXX îl constituie consultanță juridică efectuată în legătură cu un bun imobil, ansamblu rezidențial situat în România, locul prestării de servicii este considerat locul unde este situat bunul imobil respectiv. Prestarea de servicii efectuată de cabinet este o operațiune taxabilă, contribuabilul având obligația să colecteze TVA în suma de **XXX lei**, calculată prin aplicarea cotei de 19% la baza impozabilă în suma de XXXX lei.
- contribuabilul a omis să înregistreze factura nr. XXX/22.01.2010 emisă de XXX, de stornare a facturii nr. XXX/31.07.2009 în suma totală de XX lei, (din care TVA XXXX lei) reprezentând chiria pentru spațiul din imobilul XXX. Organul de inspecție fiscală a determinat o TVA în suma de XXX lei, pe care contribuabilul are drept să o deducă , rezultând astfel o TVA nedeductibilă în suma de **XXXX lei** (XXX lei-XXXX lei)
- organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea chiriei pentru care cabinetul are drept de deducere din punct de vedere fiscal. Având în vedere că acesta folosește doar XXmp din totalul de XXmp , rezultă că are drept de deducere doar la XXX lei, din totalul

de XXX lei , restul de XXX lei fiind cheltuiala nedeductibila fiscal, pentru care s-a stabilit un impozit pe venit suplimentar in suma de **XXXX lei**.

- cabinetul individual de avocatura “ XXX “ considera cheltuiala deductibila suma de XXX lei, contravaloarea facturii emise de furnizorul SC XXX SRL, reprezentand “ servicii de consultanta necesare realizarii unei strategii de marketing si publicitate necesare desfasurarii activitatii beneficiarului, respectiv gasire de clienti “ conform contract nr. X/01.01.2008. Intreaga valoare a contractului este de XXX lei, iar perioada de desfasurare a acestuia este de XX luni, cu incepere de la data de 01.01.2008.

Furnizorul a emis o singura factura XXXX, iar beneficiarul a achitat intreaga factura in numerar cu chitanta nr. XXX31.12.2008. La solicitarea organului de inspectie fiscala, in vederea justificarii realitatii operatiunilor efectuate de catre SC XXX SRL, contribuabilul nu a putut prezenta alte documente care sa certifice realitatea tranzactiei (situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de piata etc.....), drept urmare suma de XXXX lei nu reprezinta cheltuiala deductibila.

II. Referitor la activitatea desfasurata in calitate de persoana fizica

In perioada 01.06.2006-30.06.2011, persoana impozabila a efectuat urmatoarele operatiuni taxabile :

- operatiuni taxabile in valoare totala de **XXXX lei**, constand in vanzarea a XX apartamente, pentru suma de XXX lei, in XXX, str. XXX., nr. XX, bl.XX, construite in baza autorizatiei nrXXX/07.04.2006, receptionate in data de 04.06.2006, asa cum rezulta din certificatul de notare a constructiilor in cartea funciara emis de Primaria municipiului XXXX.

- livrarea apartamentului XX din XXX, str. XXX, nr. XX, prin schimb imobiliar in baza contractului nr.XXX29.11.2006, pretul de vanzare si data livrarii au fost stabilite prin estimare raportat la pretul mediu al apartamentelor vandute in aceeasi locatie si in aceeasi perioada , avand in vedere faptul ca acesta a facut obiectul unui contract de schimb imobiliar. Organul de inspectie fiscala a stabilit valoarea de livrare prin estimare la suma de XXX lei (tinand cont de : suprafata apartamentului, data livrarii prin contractul de schimb, pretul mediu al apartamentelor vandute in aceeasi locatie si in aceeasi perioada)

Intrucat in contractele de vanzare cumparare prin care persoana impozabila transfera dreptul de proprietate al apartamentelor se precizeaza termenul de *pret de vanzare* fara a se mentiona in mod expres ca pretul include si taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care aceste contracte nu sunt insotite de un act aditional in care sa se mentioneze ca pretul include si TVA, organul de inspectie fiscala a determinat o taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de **XXXX lei**, calculata prin aplicarea cotei de 19% la livrarile efectuate pana la data de 31.05.2007, respectiv asupra unei baze impozabile in suma de XXX lei (XXX lei x 19%)

III. Avand in vedere sustinerile partilor, legislatia in vigoare in perioada supusa controlului, documentele aflate la dosarul cauzei , organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele;

Perioada supusa inspectiei este : 01.01.2006- 31.10.2011.

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca persoana impozabila datoreaza taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe venit contestat, impreuna cu accesoriile aferente.

In fapt

- contribuabilul nu a colectat tva in suma de **XXXX lei**, pentru serviciile prestate catre persoana juridica belgiana XXXX, constand in „servicii de asistenta si consultanta juridica privitoare la dezvoltarea si promovarea unui ansamblu rezidential ”(fact XXX.09.2007 si fact. XXX/25.03.2008)

Obiectul contractului de prestari servicii il constituie consultanta juridica efectuata in legatura cu un bun imobil, ansamblu rezidential situat in Romania, locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde este situat bunul imobil respectiv, in conformitate cu prevederile art. 133, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-in luna iulie 2009, deduce tva in suma de XXX lei inscris in factura nr. XXX/31.07.2009 emisa de SC XXX SRL in suma totala de XXXX lei., reprezentand chirie conform contract.

In conformitate cu prevederile art. 211, alin. (2) din Statutul profesiei de avocat “ *infintarea sediilor secundare se aproba , la cerere, de consiliul baroului in circumscriptia caruia urmeaza sa se deschida sediul secundar “* si alin (5) din acelasi act normativ “ *In urma aprobarii cererii de infintare a sediului secundar , avocatul (avocatii) va achita taxa de inscriere si contributia la bugetul baroului pe raza caruia functioneaza sediul secundar, separat de taxele platite la baroul la care isi are sediul principal “*

Contribuabilul avea obligatia inregistrarii sediului secundar la organul fiscal teritorial in conformitate cu prevederile art.74, alin.(1) din OG 92/2003 :

“ *Contribuabilii au obligatia de a declara organului fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala , in termen de 30 de zile, infintarea de sedii secundare “*

Sediu secundar fiind definit de alin (3) de la acealsi articol “ *In sensul prezentului articol, prin sediu secundar se intelege un loc prin care se desfasoara integral sau partial activitatea contribuabilului, cum ar fi : birou”*

Pentru ca sediul secundar sa fie opozabil autoritatilor, in sensul ca toate cheltuielile si taxele generate de existenta acestuia sa fie deductibile din punct de vedere fiscal, contribuabilul avea obligatia inregistrarii acestui sediu secundar/ punct de lucru la Baroul in circumscriptia caruia isi desfasoara activitatea.

Avand in vedere prevederile art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in mod justificat, organul de inspectie fiscala (ca urmare a investigatiei pe teren) acorda dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata in suma de XXX lei, (din total taxa pe valoarea adaugata de XXX lei) aferenta spatiului pentru care poate face dovada folosirii exclusive a acestuia in interesul operatiunilor sale taxabile, respectiv un birou in suprafata de XXmp din cei XXXp facturati.

Taxa pe valoarea adaugata in suma de **XXX lei** este nedeductibila fiscal.

- avand in vedere faptul ca din total suprafata inchiriata de XXp, cabinetul foloseste doar XXmp, din totalul de XXX lei , reprezentand c/v chirie, cabinetul are drept de deducere doar la XXX lei, restul de XXX lei fiind cheltuiala nedeductibila fiscal, rezultand un impozit pe venit suplimentar in suma de **XXXX lei**.

Rreferitor la contestarea sumei de XXX lei considerata nedeductibila de organul de inspectie fiscala precizam urmatoarele :

- cheltuiala de XXX lei reprezinta contravaloarea facturii emise de furnizorul SC XXXXi XXX SRL ce reprezinta “ servicii de consultanta necesare realizarii unei strategii de marketing si publicitate necesare desfasurarii activitatii beneficiarului, respectiv gasire de clienti “ In vederea justificarii realitatii operatiunilor efectuate de catre SC XXXXXSRL , contribuabilul nu a prezentat in timpul controlului si nici in sustinerea contestatiei nu prezinta documente din care sa rezulte realitatea acestora (situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de piata sau orice alte materiale corespunzatoare ...), drept urmare suma de XXX lei nu reprezinta cheltuiala deductibila.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.48, alin.(4), lit.a),din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal :

“ Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor , pentru a putea fi deduse, sunt : sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente “

In perioada 01.06.2006-30.06.2011, XXXX a desfasurat activitate de exploatare a bunurilor corporale imobile, respectiv dobandirea prin construire de bunuri imobile, pe care ulterior le instraineaza prin vanzare , ceea ce reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

- activitatea economica de exploatare a bunurilor corporale imobile se considera ca a fost inceputa din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, respectiv din luna iunie 2006, luna in care a livrat un numar de X apartamente din totalul de XX construite.

- persoana impozabila XXX nu beneficiaza de plafonul special de scutire prevazut la art. 125 din Codul Fiscal, avand in vedere prevederile art. 125¹ alin.(1), pct.4 din acelasi act normativ unde se prevede ca atunci cand o persoana desfasoara mai multe activitati economice , prin activitate economica se intelege toate activitatile economice desfasurate de acesta.

- pentru operatiunile efectuate in perioada 01.06.2006-30.06.2011, organul de inspectie fiscala a determinat o baza impozabila in suma de XXX lei careia ii corespunde o taxa pe valoarea adaugata in suma de XXX lei, calculata prin aplicarea cotei standard de tva in vigoare la data exigibilitatii taxei

Referitor la legislatia in domeniul TVA

In perioada 1 iunie 2002- 31 decembrie 2006 , legislatia in ceea ce priveste definirea activitatilor economice si a persoanelor impozabile nu a fost modificata si nici nu a prevazut vreo scutire in cazul tranzactiilor imobiliare .

Incepand cu 1 iunie 2002 , data intrarii in vigoare a Legii nr 345/ 2002 privind TVA se definesc urmatoarele;

- persoana impozabila – orice persoana , indiferent de statutul sau juridic , care efectueaza de o maniera independenta activitati economice oricare ar fi scopul si rezultatul acestor activitati

- activitatile economice cuprind activitati ale producatorilor, comerciantilor, prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si cele ale profesiunilor libere sau

asimilate. De asemenea constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri.

- livrarea de bunuri – transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor detinute de proprietar catre beneficiar, direct sau prin persoanele care actioneaza in numele acestora

- bunuri imobile sunt: locuintele, constructiile industriale, comerciale, agricole sau cele destinate pentru alte activitati, terenurile agricole, terenurile pentru constructii si cele adiacente constructiilor, inclusiv cele aferente localitatilor urbane sau rurale pe care sunt amplasate constructii sau alte amenajari

De asemenea , in sensul art 2 alin 2 din Legea 345/ 2002 privind TVA , art 2 alin 1 din HG 598/ 2002 prevede faptul ca o activitate economica nu va include vanzarea de catre persoanele fizice a locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale.

Odata cu aparitia Legii nr 571/ 2003 privind Codul Fiscal cu aplicabilitate de la 1 ian 2004 aceste prevederi au fost preluate de legiuitor la art 127 si art 128. Fata de prevederile anterioare , din punct de vedere al tva, Codul Fiscal introduce in definitia activitatii economice un concept nou referitor la **caracterul de continuitate al activitatii** , constand in exploatarea bunurilor corporale sau necorporale .

Incepand cu **1 ianuarie 2007** armonizarea legislatiei nationale in domeniul tva respectiv Legea nr 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu acquis-ul comunitar in domeniul tva , respectiv Directiva 112/ 2006/ CEE privind sistemul comun al tva a fost realizata in totalitate prin Legea 343/ 2006 in vigoare dupa data aderarii.

Modificarile si completarile aduse Codului Fiscal prin Legea 343/ 2006 cu aplicabilitate de la 01.01.2007, au vizat intre altele, introducerea in sfera operatiunilor scutite de tva a livrarii efectuate de catre orice persoana impozabila de constructii, parti ale acestora si terenurile pe care acestea sunt construite, precum si a oricarui alt teren.

Aceiasi lege a prevazut ca *scutirea nu se aplica* pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, daca aceasta este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia , transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

De la **1 iunie 2002 pana la 31 decembrie 2006** , cand nu exista nici o scutire de tva si definitiile activitatii economice si a persoanei impozabile nu erau modificate fata de cele in vigoare in prezent, era clar ca persoana fizica devenea persoana impozabila pentru orice vanzare de bunuri care nu erau utilizate in scopuri personale sau care nu erau realizate ocazional.

In cursul anului 2007 , asa cum am precizat mai sus, art 141 alin 2 lit f) din Codul fiscal prevedea ca scutirea de tva nu se aplica pentru persoanele care livrau cladiri noi sau terenuri construibile in situatia in care au dedus tva sau ar fi avut dreptul sa deduca tva pentru operatiunile respective.

Din coroborarea textelor de lege , rezulta ca persoana, inclusiv persoana fizica , care ar fi avut drept de deducere este persoana care devine impozabila, deoarece realizeaza operatiuni supuse taxei, chiar daca nu a solicitat inregistrarea in scopuri de tva.

Definitiiile existente la art 126 alin 9 si art 127 alin 1 si 2 din Codul Fiscal sunt suficiente pentru stabilirea regimului tva aplicabil tranzactiilor efectuate de persoane fizice,

nefiind necesara utilizarea complementara a unor definitii din Codul comercial si nici amendarea acestuia din urma pentru a fi posibila taxarea operatiunilor imobiliare efectuate de persoane fizice **in calitate de persoane impozabile.**

Trebuie avut in vedere ca operatiunile impozabile din perspectiva tva nu sunt doar cele ce constituie fapte de comert. Sfera de aplicare a taxei, astfel cum reiese din prevederile fiscale in materie , este mult mai larga, astfel ca operatiuni care nu sunt considerate din punct de vedere al Codului comercial ca fiind fapte de comert, sunt operatiuni impozabile dpdv al tva. Exemplu activitatile de interes general prevazute la art 141 din Codul Fiscal. Notiunea de operatiune impozabila nu trebuie confundata cu notiunea "taxabila" dpdv al tva intrucat asa cum rezulta din prevederile art 126 alin 9 din Codul fiscal , operatiunile impozabile pot fi intre altele: operatiuni taxabile , pentru care se aplica cotele de tva prevazute la titlul VI , operatiuni scutite de tva cu drept de deducere , operatiuni scutite fara drept de deducere.

Prevederile art 127 alin 2 reprezinta transpunerea in legislatia nationala a dispozitiilor art 9 alin 1 a doua propozitie din Directiva 2006/ 112/ CE privind sistemul comun al tva , articol care confera un domeniu foarte larg de aplicare a tva , domeniu care cuprinde toate etapele de productie , distributie si furnizare de servicii (a se vedea hotararile Curtii in cauza XX/ XXXX XXX XXXX , pct 10)

De asemenea , potrivit Hot Curtii in cauza 186/ 89 (W. M. van Tiem v Staatssecretaris van Financien) pct 18 , in conformitate cu principiul neutralitatii sistemului TVA , **termenul de exploatare se refera la toate operatiunile , oricare ar fi forma juridica a acestora**,efectuate in scopul obtinerii de venituri, avand un caracter de continuitate.

-Referitor la modul de calcul a TVA datorata

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

Pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa pe valoare adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduce de tva se aplica cota standard de 19%, asupra bazei de impozitare , in conformitate cu prevederile art 140 alin 1 din Legea 571/ 2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare, exceptie facand contractele de vanzare cumparare in care se precizeaza ca „ pretul real de vanzare cumparare este in suma decu tva inclus."

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

In sprijinul modului de calcul vine si Decizia nr. 2/2011 a Comisiei fiscale centrale care precizeaza :

„.....taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta se determina in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate conform Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza :

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrarii [conform prevederilor pct.23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI „ Taxa pe valoarea adaugata „ aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul in care rezulta ca :

1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravaloarea livrarii

2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA

b) prin aplicarea procedurii sutei maritein cazul in care rezulta ca partile au convenit ca TVA este inclusa in contravaloarea livrarii.”

In concluzie, organul de inspectie fiscala a calculat in mod justificat un o taxa pe valoarea adaugat suplimentara in suma de XXXX lei lei si un impozit pe venit in suma de XXX lei Majorarile de intarziere au fost calculate ca masura accesorie in raport cu debitul.

Pentru considerentele retinute in baza art 211(5) din OG 92/ 2003 R

DECIDE

1. Respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de XXX lei din Decizia de impunere nr. XXXX/27.04.2012 ce reprezinta ;

- taxa pe valoarea adaugata XXXX lei
- accesorii tva XXXX lei
- impozit pe venit XXXX lei
- accesorii impozit venit XXXX lei

2. Respinge contestatia ca neantemeiata pentru suma de XXXXei din Decizia de impunere nr. XXXX27.04.2012 ce reprezinta :

- taxa pe valoarea adaugata XXXX lei
- accesorii tva XXXX lei

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel XXXX in termen de 6 luni de la data comunicarii

Ec XXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr XXXX
SEF SERVICIU JURIDIC

