



DECIZIA NR. 10277/28.08.2020

privind soluționarea contestației formulată de **Societatea X S.R.L. Iași**,
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, iar
la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X, asupra contestației formulate de **Societatea X S.R.L. Iași**, cod de identificare fiscală RO X înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr.J22/X cod CAEN 4120 "Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale", cu domiciliul fiscal în municipiul Iași, strada X nr.X județul Iași, administrator X, prin avocat X, în baza Împuternicirii avocațiale seria IS/X.

Contestația este formulată parțial împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală.

Obiectul contestației îl constituie taxa pe valoarea adăugată în sumă de **Slei**.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, respectiv data de **24.06.2020**, așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală nr.X, adresă pe care domnul X, în calitate de administrator, a semnat de primire, și data depunerii contestației, respectiv

06.07.2020, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.76372.

Contestația este semnată de domnul avocat X și poartă amprenta Societății Civile Profesionale de Avocați "X".

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I.Societatea X S.R.L. Iași formulează contestație parțial împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași- Inspecție Fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de suma de Slei (S lei taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală -S lei taxă pe valoarea adăugată considerată de petentă că este datorată) susținând următoarele:

Petenta nu a aplicat în privința livrărilor de apartamente, realizate în anul 2019, tratamentul fiscal în regim de scutire, fără drept de deducere, așa cum în mod nelegal au considerat organele de inspecție fiscală, ci a aplicat cota redusă de TVA de 5% aferentă livrărilor de locuințe, ca parte a politicii sociale.

Societatea arată că nu există vreo discrepanță între fondul economic al tranzacțiilor și forma juridică a acestora, ci, dimpotrivă, atât organele de inspecție fiscală, cât și contestatoarea au considerat că cele 15 tranzacții reprezintă, atât din punct de vedere economic, cât și juridic, operațiuni de vânzare a unor bunuri imobile (apartamente).

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu trebuiau să stabilească fondul economic al tranzacției, ci să determine tratamentul fiscal, din perspectiva TVA, pe care societatea a intenționat să îl aplice tranzacțiilor respective și face trimitere la pct.67 alin.(19) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, petenta a depus la organul fiscal Notificarea nr.X/25.05.2020 (pentru un număr de 14 apartamente), prin care și-a exprimat opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.292 alin.(2) lit e) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Notificarea nr.X/17.06.2020 (pentru un apartament), aceste notificări nefiind însă luate în calcul de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea tratamentului fiscal pe care petenta a înțeles să îl aplice livrărilor de apartamente afectuate în anul 2019.

Intenția declarată de contestatoare cu privire la aplicarea cotei reduse de TVA de 5% nu rezultă doar din aceste notificări, ci și din alte elemente obiective de care organele de inspecție fiscală nu au ținut seama, astfel:

-în Tematica de proiectare nr.X/16.02.2017, înscris component al documentației tehnice ce a stat la baza emiterii autorizației de construire a blocului de locuințe din care fac parte cele 15 apartamente vândute în anul 2019, se menționează expres că “funcțiunea principală solicitată” este de “locuințe colective-apartamente care să se încadreze în cota redusă de 5% ce se aplică pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale”,

-prin Hotărârea Adunării Generale a Asociațiilor Societății X nr.X din 12.04.2018 s-a decis vânzarea apartamentelor din strada X nr.X cu cota redusă de TVA de 5%;

-prin Încheierile notariale de rectificare ale contractelor de vânzare ale apartamentelor a fost rectificată omisiunea din cuprinsul convențiilor de vânzare cu privire la regimul TVA aplicabil, în sensul că prețul din contract include și cota de TVA de 5%;

-în anul 2018, societatea a vândut apartamente situate în același imobil cu aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, neexistând niciun motiv sau avantaj pentru societate care să justifice schimbarea în anul următor a tratamentului fiscal aplicabil unor tranzacții identice din perspectiva bunurilor vândute.

Petenta susține că împrejurarea care a determinat, inițial, neînregistrarea de către contestatoare a TVA colectată aferentă livrărilor de apartamente din anul 2019 a constat într-o eroare de redactare a contractelor autentice de vânzare cumpărare, în cuprinsul cărora nu s-a efectuat nicio mențiune cu privire la regimul TVA aplicabil. Omisiunea din cuprinsul contractelor de vânzare cumpărare s-a propagat, astfel că nici în facturile fiscale emise de societate pentru apartamentele vândute nu a fost menționat regimul fiscal aplicabil livrărilor în cauză.

Cu toate acestea, imediat după sesizarea faptului că prețul din contracte nu a fost defalcat în bază de impozitare și TVA, petenta a procedat la înregistrarea veniturilor obținute din vânzarea apartamentelor în contul 473 “Operațiuni în curs de clarificare”, tocmai în scopul de a proceda la clarificarea acestei situații, clarificare care s-a realizat ulterior prin emiterea de către notar de încheieri de rectificare, în sensul precizării exacte a bazei de impozitare și a cotei de TVA.

Refuzul organelor de inspecție fiscală de a lua în considerare încheierile notariale de rectificare, prin care a fost explicitată componența prețului înscris în contracte, este nelegal, acestea încălcând dispozițiile art.270 alin.(1) din Codul de procedură civilă.

Chiar și în situația în care s-ar face abstracție de existența acestor încheieri, în contextul în care în contractele de vânzare cumpărare și în facturi nu există nicio mențiune referitoare la regimul TVA aplicabil,

organul fiscal trebuie să aleagă, ca fiind incident în cauză, tratamentul fiscal cel mai oneros pentru contribuabil.

Petenta susține că organele de inspecție fiscală trebuiau să stabilească intenția acesteia cu privire la regimul fiscal aplicabil livrărilor de apartamente din anul 2019 în temeiul notificărilor înregistrate sub nr. X/25.05.2020 și nr.X/17.06.2020, precum și în baza celorlalte înscrisuri probatorii invocate.

De asemenea, petenta susține că refuzul organelor de inspecție fiscală de a lua act de opțiunea exprimată de aceasta cu privire la regimul TVA aplicabil livrărilor efectuate în anul 2019 nu încalcă doar legislația națională, ci vine în contradicție și cu jurisprudența CJUE care garantează contribuabilului dreptul de a fi ascultat și de a corecta eventualele erori care ar avea drept consecință adoptarea unei decizii administrative cu alt conținut.

Așadar, petenta susține că în măsura în care ar fi procedat de o manieră legală, organele de inspecție fiscală ar fi constatat că societatea a aplicat cota redusă de TVA de 5%, cotă căreia îi corespunde o taxă pe valoarea adăugată colectată de S lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au stabilit în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S lei.

Inspecția cu control anticipat a avut ca obiectiv soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii martie 2020, nr.INTERNT-X, în sumă de S lei și s-a desfășurat în baza Avizului de inspecție fiscală nr.F-IS X perioada supusă inspecției fiscale fiind 01.04.2019-31.03.2020. Ținând seama de faptul că în cadrul verificărilor efectuate asupra perioadei stabilite inițial, au apărut indicii privind nerespectarea legislației fiscale ori stabilirea incorectă a TVA prin operațiuni/tranzacții care au început și/s-au desfășurat și anterior perioadei programate pentru inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au emis Referatul nr.X/27.05.2020, în baza căruia a fost emis Avizul de inspecție fiscală nr.X fiind extinsă perioada verificată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 10.08.2017-31.03.2020.

Astfel, pentru întreaga perioadă verificată, 10.08.2017-31.03.2020, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S lei, și, ca urmare, au respins la rambursare suma de S lei și au stabilit o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de S lei.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost stabilită suplimentar din următoarele motive:

Contribuabilul desfășoară activități în domeniul construcțiilor de clădiri rezidențiale, edificarea de locuințe colective, realizate în antrepriză, acesta, în calitate de dezvoltator imobiliar, fiind certificată în executarea construcțiilor de la A la Z, produsul final oferit clienților constând în locuințe sociale sau locuințe rezidențiale nou construite.

Societatea X S.R.L. este angrenată într-un proces investițional concretizat în “construire locuință colectivă (C1-TR I- TR II-TR III, în regim D+P+3E, împrejmuire și organizare șantier”, precum și a lucrărilor conexe, dotarea acestora la parametri funcționali, așa cum sunt descrise în documentația tehnică, obiective executate în baza următoarelor documente legale:

-Autorizație de construire nr.X, eliberată de Primăria Comunei X, în valoare totală de S lei;

-Contract de schimb autentificat sub nr.X.

Pentru anul fiscal 2019, societatea nu înregistrează TVA colectată. Aceasta a vândut 16 locuințe către terțe persoane, în baza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate. Tratatul fiscal abordat de către petentă la livrarea acestor locuințe este în regim de scutire, fără drept de deducere, reglementat prin art.292 alin.(2) lit.f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece construcția este considerată a fi nouă.

Contrar motivației invocate de societate prin răspunsul dat la Nota de relații nr.X, organele de inspecție fiscală au pus în discuție dreptul de deducere exercitat inițial prin prisma achiziției unui proiect imobiliar.

În luna noiembrie 2017, **Societatea X S.R.L. Iași** a cumpărat de la persoana fizică X, înregistrată în scopuri de TVA, în baza facturii fiscale seria RA nr.X, în valoare de S lei și a facturii fiscale seria RA nr. X, în valoare de S lei, 42 de apartamente situate în intravilanul municipiului Iași, strada X, nr.X, edificată în anul 2017, cu o suprafață construită la sol de 353 mp, nr. cadastral X, înscrisă în Cartea Funciară nr.X, conform extrasului decarte funciară nr.X, eliberat la data de 29.11.2017 de către Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Iași, având la bază Autorizația de Construire nr.X, modificată în baza autorizației nr.X, Procesul verbal de recepție X, precum și Certificatul de atestare a edificării construcției nr.X, eliberat de Poliția Locală Iași, ulterior dezmembrată în baza actului dedezmembrare nr.X.

Prețul convenit ferm și irevocabil al acestei tranzacții, în valoare de S lei, este în regim de taxare inversă. Factura fiscală seria RA nr.X, în valoare de S lei, nu a fost declarată de societate în decontul de TVA și în declarația informativă 394.

Având în vedere prevederile legale în vigoare la data achiziției pentru aplicarea măsurilor de simplificare, societatea a îndeplinit condițiile de bază obligatorii pentru aplicarea taxării inverse (atât furnizorul, cât și beneficiarul fiind înregistrați în scopuri de TVA).

Urmare a notei de relații nr.X, transmisă societății prin intermediul poștei electronice, având în vedere majorarea capitalului social vărsat al societății la S lei, prin aportul propriu al numitului X în valoare de S lei, din care: creanțe în sold în sumă de S lei pe care acesta le are la societate și care se transformă în capital social, respectiv aportul în numerar în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea raportului de expertiză întocmit de către Societatea X S.R.L., pretenta prezentând un document neînregistrat, nedatat și nesemnat din care nu rezultă informații edificatoare despre cum s-a ajuns la suma de S lei, reprezentând creanță certă, lichidă și exigibilă.

Organele de inspecție fiscală au mai solicitat și Registrul bunurilor de capital, acesta nefiind însă prezentat.

În timpul inspecției fiscale, societatea a prezentat în data de 02.06.2020 materiale documentare, în speță rectificative la contractele de vânzare cumpărare, Hotărârea Adunării Generale a Asociaților prin care asociatul unic decide vânzarea apartamentelor cu cota de 5% și notificarea privind taxarea operațiunilor, înregistrată sub nr.X/25.05.2020.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data achiziției acestui bun imobil, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (pentru facturile fiscale), iar livrarea acestuia s-a efectuat în regim de scutire fără drept de deducere, motiv pentru care petenta era obligată să procedeze la ajustarea taxei deductibile.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că aplicarea regimului de scutire fără drept de deducere care rezultă inclusiv din deconturile de TVA, impune ajustarea negativă a TVA deductibilă dedusă pentru construirea clădirii (materiale, manoperă, servicii diverse, etc.) deoarece construcția se află în cadrul perioadei de ajustare de 20 ani reglementată de art.305 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru această livrare de imobil scutită de taxă, efectuată de către petentă, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile, stabilind că taxa ce trebuie ajustată este în sumă de S lei, astfel:

- TVA dedusă aferentă imobilelor vândute în regim de scutire, în sumă de S lei;
- TVA ajustată efectiv pentru bunurile imobile, în sumă de S lei.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală, prin decizia de impunere contestată, au stabilit următoarele:

- taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în sumă de S lei;
- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de S lei;
- taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de S lei;

-taxa pe valoarea adăugată datorată în sumă de S, în baza prevederilor art.305, art.292 alin.(2) lit.f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.78 alin.(1) și (13), pct.79 alin.(8) și pct.83 alin.(15) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) și art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și art.10 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din suma stabilită suplimentar, petenta contestă doar taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, ce reprezintă diferența dintre taxa pe valoarea adăugată în cotă de 19%, în sumă de S lei, stabilită de organele de inspecție fiscală, și taxa pe valoarea adăugată în cotă de 5%, în sumă de S lei, susținută de petentă ca fiind datorată).

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei (diferența dintre taxa pe valoarea adăugată în cotă de 19%, în sumă de S lei, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală prin ajustarea taxei deductibile aferente achiziției unui imobil, și taxa pe valoarea adăugată în cotă de 5%, în sumă de S lei, susținută de petentă ca fiind datorată), în condițiile în care petenta a depus notificările privind opțiunea de taxare a operațiunilor de vânzare în timpul inspecției fiscale, însă a emis facturi fără TVA și nu a declarat taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri imobile în deconturile de TVA

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, organele de inspecție fiscală din cadrul de către Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au stabilit în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S lei.

Inspecția cu control anticipat a avut ca obiectiv soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii martie 2020, nr.INTERNT-X, în sumă de S lei și s-a desfășurat în baza Avizului de inspecție fiscală nr.F-IS X perioada supusă inspecției fiscale fiind 01.04.2019-31.03.2020.

Ținând seama de faptul că în cadrul verificărilor efectuate asupra perioadei stabilite inițial, au apărut indicii privind nerespectarea legislației fiscale ori stabilirea incorectă a TVA prin operațiuni/tranzacții care au început și/s-au desfășurat și anterior perioadei programate pentru inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au emis Referatul nr.X, în baza căruia a fost emis Avizul de inspecție fiscală nr.X

fiind extinsă perioada verificată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 10.08.2017-31.03.2020.

Astfel, pentru întreaga perioadă verificată, 10.08.2017-31.03.2020, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S lei, și, ca urmare, au respins la rambursare suma de S lei și au stabilit o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de S lei.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost stabilită suplimentar din următoarele motive:

Contribuabilul desfășoară activități în domeniul construcțiilor de clădiri rezidențiale, edificarea de locuințe colective, realizate în antrepriză, acesta, în calitate de dezvoltator imobiliar, fiind certificată în executarea construcțiilor de la A la Z, produsul final oferit clienților constând în locuințe sociale sau locuințe rezidențiale nou construite.

Societatea X S.R.L. este angrenată într-un proces investițional concretizat în "construire locuință colectivă (C1-TR I- TR II-TR III, în regim D+P+3E, împrejmuire și organizare șantier", precum și a lucrărilor conexe, dotarea acestora la parametri funcționali, așa cum sunt descrise în documentația tehnică, obiective executate în baza următoarelor documente legale:

-Autorizație de construire nr.X, eliberată de Primăria Comunei X, în valoare totală de S lei;

-Contract de schimb autentificat sub nr.X.

Pentru anul fiscal 2019, societatea nu înregistrează TVA colectată. Aceasta a vândut 16 locuințe către terțe persoane, în baza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate. Tratatul fiscal abordat de către petentă la livrarea acestor locuințe este în regim de scutire, fără drept de deducere, reglementat prin art.292 alin.(2) lit.f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece construcția este considerată a fi nouă.

Contrar motivației invocate de societate prin răspunsul dat la Nota de relații nr.X, organele de inspecție fiscală au pus în discuție dreptul de deducere exercitat inițial prin prisma achiziției unui proiect imobiliar.

În luna noiembrie 2017, **Societatea X S.R.L. Iași** a cumpărat de la persoana fizică X, înregistrată în scopuri de TVA, în baza facturii fiscale seria RA nr.X în valoare de S lei și a facturii fiscale seria RA nr.X, în valoare de S lei, 42 de apartamente situate în intravilanul municipiului Iași, strada X, nr.4, edificată în anul 2017, cu o suprafață construită la sol de 353 mp, nr. cadastral X, înscrisă în Cartea Funciară nr.X, conform extrasului decarte funciară nr.X, eliberat la data de 29.11.2017 de către Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Iași, având la bază Autorizația de Construire nr.X, modificată în baza autorizației nr.X, Procesul verbal de recepție X, precum și Certificatul de atestare a edificării construcției nr.X, eliberat de Poliția Locală Iași, ulterior dezmembrată în baza actului dedezmembrare nr.X.

Prețul convenit ferm și irevocabil al acestei tranzacții, în valoare de S lei, este în regim de taxare inversă. Factura fiscală seria RA nr.X, în valoare de S lei, nu a fost declarată de societate în decontul de TVA și în declarația informativă 394.

Având în vedere prevederile legale în vigoare la data achiziției pentru aplicarea măsurilor de simplificare, societatea a îndeplinit condițiile de bază obligatorii pentru aplicarea taxării inverse (atât furnizorul, cât și beneficiarul fiind înregistrați în scopuri e TVA).

Urmare a notei de relații nr.X, transmisă societății prin intermediul poștei electronice, având în vedere majorarea capitalului social vărsat al societății la S lei, prin aportul propriu al numitului X în valoare de S lei, din care: creanțe în sold în sumă de S lei pe care acesta le are la societate și care se transformă în capital social, respectiv aportul în numerar în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea raportului de expertiză întocmit de către Societatea X S.R.L., pretenta prezentând un document neînregistrat, nedatat și nesemnat din care nu rezultă informații edificatoare despre cum s-a ajuns la S lei, reprezentând creanță certă, lichidă și exigibilă.

Organele de inspecție fiscală au mai solicitat și Registrul bunurilor de capital, acesta nefiind însă prezentat.

În timpul inspecției fiscale, societatea a prezentat în data de 02.06.2020 materiale documentare, în speță rectificative la contractele de vânzare cumpărare, Hotărârea Adunării Generale a Asociaților prin care asociatul unic decide vânzarea apartamentelor cu cota de 5% și notificarea privind taxarea operațiunilor, înregistrată sub nr.X/25.05.2020.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data achiziției acestui bun imobil, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (pentru facturile fiscale), iar livrarea acestuia s-a efectuat în regim de scutire fără drept de deducere, motiv pentru care petenta era obligată să procedeze la ajustarea taxei deductibile.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că aplicarea regimului de scutire fără drept de deducere care rezultă inclusiv din deconturile de TVA, impune ajustarea negativă a TVA deductibilă dedusă pentru construirea clădirii (materiale, manoperă, servicii diverse, etc.) deoarece construcția se află în cadrul perioadei de ajustare de 20 ani reglementată de art.305 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru această livrare de imobil scutită de taxă, efectuată de către petentă, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile, stabilind că taxa ce trebuie ajustată este în sumă de S lei, astfel:

- TVA dedusă aferentă imobilelor vândute în regim de scutire, în sumă de S lei;
- TVA ajustată efectiv pentru bunurile imobile, în sumă de S lei.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală, prin decizia de impunere contestată, au stabilit următoarele:

-taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în sumă de S lei;

-taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de S lei;

-taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de S lei;

-taxa pe valoarea adăugată datorată în sumă de S, în baza prevederilor art.305, art.292 alin.(2) lit.f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.78 alin.(1) și (13), pct.79 alin.(8) și pct.83 alin.(15) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) și art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și art.10 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din suma stabilită suplimentar, petenta contestă doar taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, ce reprezintă diferența dintre taxa pe valoarea adăugată în cotă de 19%, în sumă de S lei, stabilită de organele de inspecție fiscală, și taxa pe valoarea adăugată în cotă de 5%, în sumă de S lei, susținută de petentă ca fiind datorată).

În drept, referitor la operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei standard a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota redusă de 5% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art. 291, alin. (3) lit. c) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Art. 291-(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. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

1. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni și de pensionari;

2. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept case de copii și centre de recuperare și reabilitare pentru minori cu handicap;

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. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unei locuințe în condițiile pieței;”,

coroborat cu prevederile pct. 38 alin. (2), (3), (4), (5), (6), (7) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

“38. (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, autentificată 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.

(7) Pentru clădirile prevăzute la [art. 291](#) alin. (3) lit. c) pct. 1, 2 și 4 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. Declarația trebuie prezentată cel mai târziu până la momentul livrării clădirii respective. Prevederile [art. 291](#) alin. (3) lit. c) pct. 1, 2 și 4 din Codul fiscal se aplică și în cazul livrării de părți dintr-o clădire destinate scopurilor respective.”

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea de locuințe ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Vânzătorul poate

aplica cota de T.V.A. de 5% pentru livrarea acestor locuințe dacă respectivul cumpărător va prezenta o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile mai sus menționate, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de T.V.A. de 5% și dacă suprafața utilă a locuinței, exclusiv anexele gospodărești, și, după caz, a terenului pe care este construită este înscrisă în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii.

Astfel, din economia textului de lege citat și întrucât exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor, respectiv, în cazul specific al livrării de bunuri imobile, aceasta intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, în conformitate cu prevederile stipulate la art. 281 alin. (6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că aceste condiții obligatorii, expres stipulate de legiuitor, trebuie să fie îndeplinite la momentul vânzării/ livrării locuințelor ca parte a politicii sociale, vânzătorul, pentru a putea aplica cota redusă de 5% trebuie să fie în posesia tuturor documentelor, inclusiv a declarației pe propria răspundere autentificată de notar.

Totodată, așa cum s-a reținut mai sus, pentru justificarea aplicării cotei reduse de T.V.A. de 5% declarația pe propria răspundere, autentificată de un notar, va fi prezentată/pusă la dispoziția vânzătorului de către cumpărător înainte sau în momentul livrării bunului imobil și nu ulterior încheierii contractelor de vânzare – cumpărare, obligația acestei justificări revenind vânzătorului.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

-în luna noiembrie 2017, **Societatea X S.R.L. Iași** a cumpărat de la persoana fizică X, înregistrată în scopuri de TVA, în baza facturii fiscale seria RA nr.X în valoare de S lei și a facturii fiscale seria RA nr.X, în valoare de S lei, 42 de apartamente situate în intravilanul municipiului Iași, strada X, nr.4, edificată în anul 2017, cu o suprafață construită la sol de 353 mp, nr. cadastral X, înscrisă în Cartea Funciară nr.X, conform extrasului decarte funciară nr.X, eliberat la data de 29.11.2017 de către Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Iași, având la bază Autorizația de Construire nr.X, modificată în baza autorizației nr.X, Procesul verbal de recepție X, precum și Certificatul de atestare a edificării construcției nr.X, eliberat de Poliția Locală Iași, ulterior dezmembrată în baza actului dedezmembrare nr.X;

-prețul convenit ferm și irevocabil al acestei tranzacții, în valoare de S lei, este în regim de taxare inversă. Factura fiscală seria RA nr.X, în valoare de S lei, nu a fost declarată de societate în decontul de TVA și în declarația informativă 394;

-având în vedere prevederile legale în vigoare la data achiziției pentru aplicarea măsurilor de simplificare, societatea a îndeplinit condițiile

de bază obligatorii pentru aplicarea taxării inverse (atât furnizorul, cât și beneficiar;

-în timpul inspecției fiscale, societatea a prezentat în data de 02.06.2020 materiale documentare, în speță rectificative la contractele de vânzare cumpărare, Hotărârea Adunării Generale a Asociaților prin care asociatul unic decide vânzarea apartamentelor cu cota de 5% și notificarea privind taxarea operațiunilor, înregistrată sub nr.X/25.05.2020;

-de asemenea, la dosarul cauzei se regăsește și notificarea privind taxarea operațiunilor, înregistrată sub nr.X/17.06.2020, precum și Încheierile de rectificare la Contractele de vânzare cumpărare de la nr.X din data de 29.05.2020 și nr.X, prin care se rectifică conținutul contractelor de vânzare cumpărare, în sensul că prețul de vânzare include TVA de 5%.

Se reține faptul că petenta a depus notificările privind taxarea operațiunilor și a rectificat contractele de vânzare cumpărare în timpul inspecției fiscale sau după finalizarea acesteia.

De asemenea, se reține faptul că societatea nu a declarat TVA colectată de 5% aferentă livrărilor de imobile prin deconturile de TVA și nu a prezentat în susținerea contestației declarațiile pe propria răspundere, autentificate de un notar, date de către cumpărător înainte sau în momentul livrării bunurilor imobile.

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că nu a aplicat în privința livrărilor de apartamente, realizate în anul 2019, tratamentul fiscal în regim de scutire, fără drept de deducere, așa cum în mod nelegal au considerat organele de inspecție fiscală, ci a aplicat cota redusă de TVA de 5% aferentă livrărilor de locuințe, ca parte a politicii sociale, întrucât dacă ar fi aplicat cota de TVA de 5% aceasta ar fi trebuit să fie și declarată în deconturile de TVA. Mai mult decât atât, toate facturile de livrare existente la dosarul cauzei nu conțin TVA.

Nici susținerea petentei precum că a intenționat să aplice cota de TVA de 5% tranzacțiilor respective, petenta depunând în acest sens la organul fiscal Notificarea nr.X/25.05.2020 (pentru un număr de 14 apartamente), prin care și-a exprimat opțiunea de taxare a operațiunilor și Notificarea nr.X/17.06.2020 (pentru un apartament), nu poate fi reținută deoarece din toate documentele existente la dosarul cauzei rezultă, din contră, intenția societății de a nu aplica TVA pentru aceste livrări de bunuri imobile.

Intenția de a taxa livrarea de bunuri imobile cu TVA de 5% ar fi rezultat dacă petenta ar fi emis facturi cu TVA, dacă ar fi declarat taxa pe valoarea adăugată respectivă în deconturile de TVA, dar ar fi omis să depună notificările privind taxarea operațiunilor.

Este clar faptul că petenta a avut intenția de a nu colecta TVA de 5% aferentă livrărilor de bunuri imobile, iar în timpul inspecției fiscale, dându-și seama că organele de inspecție fiscală vor stabili TVA suplimentar, aceasta a procedat la depunerea de notificări și la rectificarea contractelor

de vânzare cumpărare, pentru a colecta o taxă pe valoarea adăugată mai mică, în cuantum de 5%, față de 19%.

În ceea ce privește susținerea petentei precum că împrejurarea care a determinat, inițial, neînregistrarea de către contestatoare a TVA colectată aferentă livrărilor de apartamente din anul 2019 a constat într-o eroare de redactare a contractelor autentice de vânzare cumpărare, în cuprinsul cărora nu s-a efectuat nicio mențiune cu privire la regimul TVA aplicabil, omisiunea din cuprinsul contractelor de vânzare cumpărare propagându-se, astfel că nici în facturile fiscale emise de societate pentru apartamentele vândute nu a fost menționat regimul fiscal aplicabil livrărilor în cauză, nici aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece petenta desfășoară doar această activitate, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări este în sumă foarte mare ca să poată fi omisă a fi declarată la organul fiscal.

Mai mult decât atât, în anul 2018, pentru același tip de operațiuni petenta a colectat TVA de 5%.

Din cele prezentate anterior, rezultă intenția clară a petentei de a nu colecta TVA aferentă acestor livrări, aceasta considerând că bunurile vândute sunt vechi, aplicarea regimului de scutire fără drept de deducere rezultând din forța probantă a documentelor justificative (facturi fiscale fără TVA, Declarațiile 300 în care petenta a înscris la rd.15 -"Livrări de bunuri și prestări de servicii scutite fără drept de deducere").

Având în vedere regimul eronat aplicat de petentă, respectiv regimul de scutire fără drept de deducere, speței îi sunt aplicabile și prevederile art.305 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

"Art.305- Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la [art. 266](#) alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestora, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui altui tip de contract prin care bunurile imobile/părțile de bunuri imobile se pun la dispoziția unei alte persoane cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare. Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca imobilizări corporale;

b) bunurile care fac obiectul unui contract de închiriere, de leasing, de concesiune sau oricărui altui tip de contract prin care bunurile se pun la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de

capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane. Operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile care sunt considerate bunuri de capital conform lit. a), efectuate de beneficiarul unui astfel de contract, aparțin beneficiarului până la sfârșitul contractului respectiv;

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare.

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă faptul generator de taxă a intervenit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor [art. 298](#);

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții:

1. bunul de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

2. bunul de capital este pierdut, distrus sau furat, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

3. situațiile prevăzute la [art. 270](#) alin. (8);

4. în cazul casării unui bun de capital;

e) în cazurile prevăzute la [art. 287](#).

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare.

Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează obligația de ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul normal de taxare la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la [art. 310](#), precum și în cazul livrării bunului de capital în regim de scutire conform [art. 292](#), ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;

b) pentru cazul prevăzut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectuează de persoanele impozabile care au aplicat pro rata de deducere pentru bunul de capital. Ajustarea reprezintă o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial și se efectuează în ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2);

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa nededusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la [art. 310](#) la regimul normal de taxare, precum și în cazul livrării bunului de capital în regim de taxare, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;

d) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. d), ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării;

e) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectuează atunci când apar situațiile enumerate la [art. 287](#).

(5¹) Prevederile alin. (5) se aplică și în cazul bunurilor de capital care la data de 1 ianuarie 2017 se află în perioada de ajustare prevăzută la alin. (2), pentru situațiile de la alin. (4) lit. a) și c) care intervin începând cu data de 1 ianuarie 2017. Prin norme se stabilesc regulile de aplicare.

(6) Ajustarea taxei pentru situațiile prevăzute la alin. (5) se realizează conform procedurii prevăzute prin normele metodologice.

(7) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care generează ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se efectuează pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.

(8) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.”

coroborat cu prevederile pct. 79 alin.(8) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

“79-(8) Ajustarea taxei deductibile în situația prevăzută la [art. 305](#) alin. (4) lit. d) din Codul fiscal se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare evenimentul care generează ajustarea, respectiv încetarea existenței bunului de capital. Ajustarea se evidențiază în decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care apare evenimentul care generează ajustarea.”

Astfel, în cazul în care un bun de capital își încetează existența, taxa deductibilă trebuie ajustată în cadrul perioadei de ajustare pentru taxa aferentă perioadei rămase de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de S lei.

În ceea ce privește susținerea petentei precum că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.270 alin.(1) din Codul de procedură civilă prin refuzul de a lua în considerare încheierile notariale de rectificare, prin care a fost explicitată componenta prețului înscris în contracte, nici aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum rezultă din toate documentele existente la dosarul cauzei, petenta a aplicat regimul de scutire fără drept de deducere, în timp ce regimul aplicabil era de taxare a operațiunilor cu cota de 19%.

Mai mult decât atât, la dosarul cauzei nu se regăsesc declarațiile pe propria răspundere, autentificate de un notar, date de către cumpărător înainte sau în momentul livrării bunurilor imobile pentru a aplica cota de TVA de 5%.

Referitor la susținerea petentei precum că refuzul organelor de inspecție fiscală de a lua act de opțiunea exprimată de aceasta cu privire la regimul TVA aplicabil livrărilor efectuate în anul 2019 nu încalcă doar

legislația națională, ci vine în contradicție și cu jurisprudența CJUE care garantează contribuabilului dreptul de a fi ascultat și de a corecta eventualele erori care ar avea drept consecință adoptarea unei decizii administrative cu alt conținut, aceasta nu poate fi reținută deoarece, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au urmat întocmai procedura de inspecție fiscală, societatea exprimându-și punctul de vedere înainte de adoptarea oricărei decizii.

Faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul documentele prezentate de societate (notificări și rectificări) nu înseamnă că acestea nu i-au respectat dreptul la apărare, ci faptul că din toate documentele prezentate, exceptând documentele întocmite în timpul inspecție fiscale, rezultă că petenta a aplicat regimul de scutire fără drept de deducere, în timp ce aceasta ar fi trebuit să aplice asupra livrărilor cota de TVA de 5%. Dacă societatea ar fi emis facturi cu TVA de 5%, ar fi declarat în deconturile de TVA această taxă și ar fi depus în timpul inspecției fiscale notificările privind taxarea operațiunilor cu 5%, atunci organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să țină seama de toate documentele prezentate de societate.

Având în vedere faptul că petenta a emis pentru livrările de bunuri imobile facturi fără TVA, că a încheiat contracte de vânzare cumpărare fără a specifica taxa pe valoarea adăugată aferentă, că nu a declarat taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor respective în deconturile de TVA, că din toate documentele existente rezultă că aceasta a aplicat regimul de scutire fără drept de deducere, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile în sumă de S lei, prin aplicarea cotei de 19% la valoarea imobilelor vândute în regim de scutire, în sumă de S lei, și la stabilirea suplimentară a acestei sume, din care societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, astfel că, în conformitate cu dispozițiile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Societatea X S.R.L. Iași pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.**

Se reține faptul că petenta este de acord cu stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată ce rezultă din aplicarea cotei de 5% asupra valorii bunurilor imobiliare vândute în regim de scutire.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **Societatea X S.R.L. Iași**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **Slei**.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.