

DECIZIA nr. 403 din 05.06.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.R.L.,
cu sediul in Bd. X
sat X, oras X, jud. X,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. 22078/19.03.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Judeteană a Finantelor Publice Ilfov cu adresa nr. X/16.03.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. 22078/19.03.2015 cu privire la contestatia depusa de SC X SRL reprezentata conventional de Av. X, X SCA conform imputernicirii avocatale X/2015, cu sediul profesional ales in vederea comunicarii actelor de procedura, in Bucuresti Bld. X, sector 1.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la 26.02.2015, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/03.03.2015 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/27.01.2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/27.01.2015 prin care s-au stabilit TVA suplimentar in suma totala X lei.

Societatea solicita anulara in parte a deciziei contestate prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata reprezentand TVA in suma de **X lei** urmare neacordarii cotei reduse de TVA pentru livrarile de locuinte.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat inspectia fiscala partiala la SC X SRL, in vederea efectuării verificării legalității și conformității decontului de taxa pe valoarea adaugata intocmit pentru trim. III 2014 pentru perioada 01.07.2014 - 30.09.2014.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. X/27.01.2015, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/27.01.2015, prin care s-au stabilit o diferenta

suplimentara de TVA in suma de X lei pentru decontul de TVA INTERNT-X aferent lunilor iulie, august si septembrie 2014.

II. Prin contestatia formulata si inregistrata sub nr. X/03.03.2015 SC X SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata a TVA in suma de X lei, pentru vanzarile de apartamente efectuate catre persoane fizice pentru care a aplicat la facturare cota de TVA de 5%.

In sustinerea contestatiei societatea aduce urmatoarele argumente:

- invoca prevederile art. 140 alin. 2¹ din Codul fiscal, astfel cota redusa de TVA 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea de locuinte ca parte a politicii sociale, invederand totodata ca a facut dovada indeplinirii conditiilor prevazute limitativ de Codul fiscal cu privire la aplicarea cotei reduse de TVA 5%, insa organele fiscale au sustinut in Raportul de inspectie fiscala ca: "instrainarea catre persoane fizice straine incalca astfel caracterul de politica sociala (setul de politici publice prin care se urmareste protectia sociala a cetatenilor statului) fara a cita vreun temei legal din care sa reiasa clar o definitie a termenului de politica sociala";

- legea nu face distinctii cu privire la calitatea cumparatorului, aceasta putand fi orice persoana fizica (necasatorita sau familie) care nu a mai achizitionat anterior un apartament cu cota redusa de 5% TVA, astfel ca daca persoanele fizice fara cetatenie romana ar fi fost excluse legiuitorul ar fi stipulat expres acest lucru;

- invoca principiile jurisprudentei ale Curtii Europene si anume principiul neutralitatii, principiul non-discriminarii care in domeniul fiscal presupune egalitatea de tratament fiscal intre proprii agenti economici si agentii economici ai unui alt stat membru;

- principiul nediscriminarii a fost consacrat de jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, astfel in cauza C-155/09 Comisia contra Republica Elena, Curtea a statuat ca:

" potrivit unei jurisprudente constante a Curtii, principiul nediscriminarii, fie ca se intemeiaza pe art. 12 CE, fie pe articolul 39 CE sau 43 CE, impune ca situatii comparabile sa nu fie tratate in mod diferit si ca situatii diferite sa nu fie tratate in acelasi mod. Un astfel de tratament nu ar putea fi justificat decat daca s-ar intemeia pe dispozitii obiective, independente de cetatenia persoanelor vizate si proportionale cu obiectivul legitim urmarit,"

- contestatara face referire si la art. 49 si art.50 din Tratatul privind Functionarea Uniunii Europene si la Declaratia Universala a Drepturilor precum si la art. 25 "Nediscriminarea" din Conventie privind evitarea dublei impuneri incheiata cu Israelul, tara de origine a multor persoane cu care societatea a incheiat contracte de vanzare cumparare.

Din legislatia nationala contestatara invoca prevederile art. 18 din Constitutiei Romaniei potrivit carora cetatenii straini si apatrizii care locuiesc in

Romania se bucura de protectia generala a persoanelor si a averilor, garantata de Constitutie si de alte legi si art. 2 din O.G. nr. 137/2000 privind prevenirea si sanctionarea tuturor formelor de discriminare pe motiv de nationalitate.

In sustinerea sa contestatara depune la dosarul cauzei si punctul de vedere al Ministerului de Finante publicat pe site-ul ANAF la sectiunea intrebari frecvente fiind publicat urmatorul raspuns cu privire la aplicabilitatea cotei reduse de 5% pentru vanzarea de locuinte catre cetatenii straini:

- "intrucat legea face referire la livrarea de locuinte, inclusiv a terenului pe care sunt construite, in subsidiar se mentioneaza ca cetatenii straini pot dobandi dreptul de proprietate asupra constructiilor fara nici o restrictie."

Astfel societatea sustine ca a respectat toate conditiile de fond si de forma atunci cand a aplicat cota redusa de 5% TVA pentru operatiunile de livrare de apartamente catre persoane fizice, atat romane cat si straine.

Societatea X SRL depune documente doveditoare si anume contractele de vanzare cumparare incheiate intre societate si X cetatean roman cu domiciliul in Israel si X cetatean german cu domiciliul in Israel, declaratiile pe propria raspundere a celor doua persoane precum ca indeplinesc conditiile de aplicare a cotei de TVA 5% si actele de identitate ale acestora.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect diferenta de TVA in conditiile in care dispozitiile legale nu disting expres ca cetatenilor straini nu li se aplica cota redusa de TVA de 5% la achizitia locuintelor ca parte a politicii sociale, neverificand indeplinirea celorlalte conditii pentru aplicarea cotei reduse.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. X/27.01.2015 ce a stat la baza deciziei de impunere nr. X/27.01.2015 organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de X lei, din care suma de X lei rezulta din totalul diferentelor reprezentand TVA colectata urmare a aplicarii cotei de 24% de catre echipa de control, pentru nerezidentii carora le-au fost emise facturi cu TVA colectata de 5%.

Organele fiscale au mentionat in raportul de inspectie fiscala ca TVA aferenta cotei redusa de 5% conform prevederilor art. 140 alin. 2 ^1, lit. c) pct.1 si 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare a fost aplicata prin incalcarea caracterului de politica sociala (setul de

politici publice ce vizeaza si protectia sociala a cetatenilor statului, vizat de cota redusa de TVA.

Din referatul cauzei rezulta faptul ca organe fiscale au considerat ca definitia sintagmei de "*locuinta livrata ca parte a politicii sociale*", conferita de art. 140 alin. 2¹ din Codul Fiscal nu priveste si tranzactiile efectuate cu persoane fizice straine pentru care s-au inregistrat livrari de locuinte (apartamente) cu cota de 5%.

Prin aplicarea cotei de 5% si pentru astfel de tranzactii se incalca caracterul de politica sociala (setul de politici publice ce urmaresc realizarea protectiei sociale a cetatenilor statului - cetatenii rezidenti ai statului respectiv) vizat de cota de TVA reglementata in Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare -"Cota redusa de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale."

In consecinta organele fiscale sustin ca aplicarea cotei reduse de TVA de 5% intra in sfera masurilor constitutionale de dezvoltare economica si de protectie sociala de natura sa asigure cetatenilor romani un nivel de trai decent reglementate de art. 47 alin. (1) din Constitutia Romaniei, de unde rezulta ca beneficiarii acestei cote sunt numai cetatenii romani.

In drept, potrivit art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 105. - (1) Insectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare:

"Art. 94. - (2) Insectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]"

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "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", iar conform art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.

102.2. Cand este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei. Dispozitiile art. 54 din Codul de procedura fiscala sunt aplicabile.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala".

În Instructiunile privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscale se precizeaza:

"Capitolul III - Constatari fiscale

Pentru fiecare obligatie fiscala care a facut obiectul inspectiei fiscale se vor avea in vedere si se vor cuprinde in constatari urmatoarele:

[...]

2. Obiective minimale avute in vedere

In actiunea de inspectie fiscala se vor avea in vedere urmatoarele obiective minimale:

- verificarea realitatii declaratiilor fiscale si informative in corelatie cu datele din evidenta contabila, registrele societatii sau orice alte documente justificative existente in societate ori obtinute prin controale incrucisate, precum si cu alte declaratii depuse in conformitate cu legile speciale;

- verificarea existentei contractelor si modul lor de derulare, in vederea determinarii tuturor operatiunilor impozabile realizate de contribuabil, inclusiv identificarea faptica a surselor generatoare de venit;

- verificarea inregistrarii tuturor veniturilor aferente activitatii desfasurate;

- verificarea utilizarii documentelor cu regim special, pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2007. Dupa aceasta data se va verifica modul de alocare si gestionare a documentelor fiscale conform prevederilor legale;

- verificarea modului de înregistrare a cheltuielilor aferente obținerii veniturilor, precum și a tratamentului fiscal al acestora;
- verificarea corectitudinii sumelor utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele sau contribuțiile datorate.

3. Baza de impunere

A. În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impunere, se vor menționa:

- elementele identificate în activitatea contribuabilului care au influențat baza de impunere;
- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului;
- **consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;**
- modul de calcul al bazei impozabile și stabilirea eventualelor diferențe, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției stabilite suplimentar. Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;
- calculul obligațiilor fiscale accesorii la diferențele de impozite, taxe sau contribuții stabilite de inspecția fiscală;
- stabilirea responsabilităților pentru aplicarea sau determinarea eronată a bazei impozabile și efectuarea de propuneri pentru sancționare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul".

În speta sunt incidente prevederile art. 140 alin. (2¹) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

“Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. 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:

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

b) 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;

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 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 mp, 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 mp, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. 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%;

2. 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%;

d) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primărie 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.”

Normele metodologice pct. 23 alin. (7) și alin. (10) ale art. 140:

Pct. 23. alin. (7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2¹) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 128 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. 140 alin. (2¹) lit. a) - d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

{...}

Alin. (10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, **cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.**

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca societatea contestatoare poate aplica cota redusa a TVA de 5% pentru livrarea de locuinte ca parte a politicii sociale, intrucat: Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizata, modificata si completata prin O.U.G. nr.200/2008, mai sus citata, prevede la art. 140 alin.(2¹) ca persoanele impozabile pot aplica cota redusa a TVA de 5% pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale in anumite conditii, iar prin "locuinta ca parte a politicii sociale" se intelege: a) livrarea de cladiri destinate a fi

utilizate drept camine de batrani si pensionari; b) livrarea de cladiri destinate a fi utilizate drept case de copii si centre de recuperare si restabilire pentru minori cu handicap; c) livrarea de locuinte cu o suprafata utila de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodaresti, a caror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depaseste suma de 380.000 lei, exclusiv TVA.

Se mentioneaza ca, reducerea cotei se aplica numai in cazul locuintelor care in momentul vanzarii pot fi locuite ca atare, si ca orice persoana necasatorita sau familie poate achizitiona o singura locuinta cu cota redusa de 5%, cu conditia ca aceste persoane sa nu fi detinut si sa nu detina in proprietate nici o locuinta pe care au achizitionat-o cu cota de 5%.

De asemenea, dispozitiile legale sus invocate, prevad faptul ca, vanzatorul de locuinte poate aplica cota redusa de 5% TVA daca cumparatorul prezinta o declaratie pe propria raspundere autentificata de un notar, din care sa rezulte ca persoanele fizice cumparatoare nu au detinut si nu detin in proprietate o locuinta achizitionata cu cota de 5%.

- legiuitorul nu a impus conditiile pentru achizitionarea de locuinte cu TVA 5% ca persoanele achizitoare sa nu mai aiba nicio locuinta, ci sa nu mai aiba o locuinta achizitionata cu TVA 5%.

- legea nu limiteaza dreptul cetatenilor romani sau straini de a beneficia de locuinte achizitionate cu TVA 5% in functie de numarul de locuinte pe care le detin in proprietate, in functie de numarul de zile in care locuiesc efectiv acolo sau in functie de tipul locuintei, ci conditiile limitative sunt precizate clar de lege si se refera numai la suprafata, pret, stare imobil si sa beneficieze de o singura locuinta achizitionata cu 5%;

- din expunerea de motive anterioara aplicarii O.U.G. nr.200/2008, rezulta ca aceasta ordonanta vine pe fondul crizei economice mondiale si scopul ei este, pe de o parte, de a facilita accesul oricarei persoane la o singura locuinta achizitionata cu TVA 5% (in conditiile limitative prevazute expres de lege) si, pe de alta parte, de a atenua problemele sociale grave care pot aparea datorita somajului, blocarii tranzactiilor in anumite sectoare de activitate, ori datorita evaziunii fiscale

Prin adresa nr. 18609/02.05.2012, Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia generala de metodologii fiscale, indrumare si asistenta a contribuabilor, transmite catre Administratia Finantelor Publice a Sectorului 3, un punct de vedere privind raspunsul la solicitarea unui contribuabil prin care se are in vedere informatiile referitoare la cota redusa de TVA 5% care se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Insa in conformitate cu prevederile art. 140 (alin. 2[^]1) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare se mentioneaza faptul ca legea nu limiteaza dreptul cetatenilor straini de a beneficia de prevederile art. I, pct.7, lit. C din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.

200/2008, acestia bucurandu-se ca si cetatenii romani de aceleasi dispozitii privind aplicarea cotei reduse de 5% in cazul livrării de locuinte.

Astfel intrucat legea nu face referire la livrarea de locuinte, inclusiv a terenului pe care sunt construite, in subsidiar mentionam faptul ca, cetatenii straini pot dobandi dreptul de proprietate asupra constructiilor fara nicio restrictie, insa vor dobandi dreptul de proprietate asupra terenului aferent constructiei numai daca indeplinesc conditiile speciale prevazute de Legea nr. 312/2005 privind dobandirea dreptului de proprietate privata asupra terenurilor de catre cetatenii straini si apatrizi, precum si de catre persoanele juridice straine.

In contextul prevederilor legale redade mai sus se retine ca aplicarea cotei reduse de TVA de 5% depinde exclusiv de indeplinirea conditiilor referitoare la suprafata locuintei si valoarea sa.

Din punct de vedere al beneficiarilor livrarilor de locuinte, ca parte a politicii sociale, art.140 alin.(2¹) lit.c) din Codul fiscal instituie o unica conditie si anume ca acestia sa nu fi detinut sau sa nu detina nici o alta locuinta in proprietate, pe care au achizitionat-o cu cota de 5%.

Prin urmare, daca in situatia descrisa, toate conditiile prevazute de lege pentru incadrarea locuintelor in categoria celor pentru care se aplica o cota redusa de TVA de 5% erau indeplinite societatea a procedat corect emitand, facturi cu TVA in cota de 5%.

Referitor la argumentatia organelor de inspectie fiscala in sensul ca societatea a aplicat cota redusa de TVA de 5% prin încălcarea caracterului de politică socială, definită prin setul de politici publice ce urmăresc realizarea protecției sociale a cetățenilor statului se reține că acestea **nu au indicat niciun text de lege care să definească politica socială în sensul indicat în raportul de inspectie fiscală** și care să prevadă că politica socială a unui stat se referă exclusiv la cetățenii statului respectiv, mai ales că art. 140 alin.(2¹) lit.c) din Codul fiscal nu face nicio distincție în ceea ce privește cetățenia beneficiarilor livrării de locuințe. În măsura în care organele de inspectie fiscală invocă suplimentar, în referatul cauzei, efortul bugetar al statului în raport de aplicarea cotei reduse de TVA, se reține că acestea nu au analizat toate motivațiile avute în vedere de legiuitor la momentul adoptării actului normativ prin care a fost introdusă cota redusă de TVA.

În legătură cu îndeplinirea celorlalte condiții pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, deși menționează în cuprinsul raportului prezentarea de către societate a unor documente justificative - declarație notarială, promisiune bilaterală de vânzare-cumpărare, factură fiscală -, totuși **organele de inspectie fiscală nu fac nicio constatare proprie în legătură cu aceste documente**, respectiv dacă declarațiile notariale conțin informațiile necesare vis-a-vis de neachiziționarea unei alte locuințe cu cota redusă și dacă acestea erau acordate

la momentul livrării locuințelor, respectiv dacă locuințele livrate respectau cerințele legate de suprafață și valoare.

În plus, organele de inspecție fiscală **nu au prezentat în mod detaliat în cuprinsul raportului situația fiecărei livrări de locuințe, pe beneficiari și valori impozabile** în raport de care au colectat diferențe suplimentare pe baza cotei standard de TVA, astfel că organul de soluționare nu se poate pronunța asupra argumentului societății contestatoare privind aplicarea cotei standard de TVA chiar și în cazul cetățenilor români ale căror nume au "sonoritate străină", în condițiile în care în referatul cauzei organele fiscale nu s-au pronunțat în niciun fel asupra acestui argument.

În ceea ce privește îndeplinirea de către societatea comercială a condițiilor impuse de lege pentru aplicarea cotei reduse a TVA de 5%, prezentate mai sus (suprafața locuința, valoare, declarația notarială), menționăm că organele de inspecție fiscală nu au avut obiecțiuni cu privire la documentele verificate așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, îndeplinirea acestor condiții pentru avansurile încasate de la persoanele fizice, astfel încât, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra fondului cauzei, respectiv asupra diferenței suplimentare stabilită la control în suma totală de X lei.

Având în vedere cele anterior prezentate urmează a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede ca:

"prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare".

În speta sunt aplicabile și dispozițiile pct. 11.5, 11.6. și 11.7. din Instrucțiunile de aplicare ale art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF 2906/2014;

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. "

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptățit

sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* a **starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

Pe cale de consecinta, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-X/27.01.2015, emisa de Administratia Judeteană a Finantelor Publice Ilfov in baza raportului de inspectie fiscala nr.X/27.01.2015 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA colectata in suma de X lei urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare pentru stabilirea tratamentului fiscal corespunzator, avand in vedere prevederile legale aplicabile speței si reținerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: art. 7 alin. (2), art. 94, art. 105, art. 109 și art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.5, pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014:

DECIDE:

Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X/27.01.2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X/27.01.2015 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de X lei urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi TVA si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.