



DECIZIA NR. 10342/12.07.2019

privind soluționarea contestației formulate de
d.nul X, jud. Iași, CNP X, CUI ROX înregistrată la Administrația
Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.A.F.J.I/X/03.04.2019 și la Direcția
Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X din
09.05.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin adresa nr. A.F.J.I/X din 09.05.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X din 09.05.2019, cu privire la contestația formulată de **d.nul X, jud. Iași**, CNP X, cod unic de înregistrare RO X, din loc. Iași, str. X nr. X jud. Iași, având ca obiect de activitate "*Dezvoltare (promovare) imobiliară*", , cod CAEN-4110.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X/28.02.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a Deciziei de impunere nr. X/28.02.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/28.02.2019, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice.

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă :

- S lei** -taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei** –impozit pe venit.

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 actelor administrative fiscale atacate, respectiv data de **04.03.2019**, prin poștă, așa cum rezultă din confirmarea de primire nr. X, anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației, respectiv **03.04.2019**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. A.F.J.I /X.

Contestația este semnată de d.nul X.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268,

art.269, art.270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și alin.(2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I.D.nul X, jud. Iași, CNP X, CUI ROX, prin contestația formulată, contestă legalitatea și temeinicia atât a bazei de impozitare cât și a creanțelor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. X/28.02.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și Decizia de impunere nr. X/28.02.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X din data de 28.02.2019 și solicită anularea acestora pe următoarele motive:

1. Inițierea și exercitarea controlului. Excepția lipsei audierii

D.nul X, jud. Iași, consideră că inspectorii fiscali au dat dovadă de o graba excesivă, nejustificată în indeplinirea atribuțiilor de control.

Se precizează că avizul de inspecție fiscală a fost comunicat în data de 11.12.2018, inspecția fiscală propriu-zisă începând în aceeași zi, *"deși prevederile art.122, alin.(2) din Noul Cod Fiscal sunt clare cu privire la începerea inspecției fiscale."*

Se precizează că nu a renunțat la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală și că nu se încadrează *"în vreuna din excepțiile prevăzute de alin.(4) ale art. 122."*

Se precizează că susținerile organului de control cu privire la refuzul de a pune la dispoziție documentele de evidență contabilă și/sau contracte *"sunt neavenite"*.

Invocând Decizia nr.4008 din 28.10.2014 și cauza C -298/16 (Treodor Ispas s.a împotriva DGFP Cluj), se precizează că organele de inspecție fiscală nu au procedat la audierea contribuabilului anterior emiterii raportului de inspecție fiscală și a deciziilor de impunere contestate și că atât timp cât nu i-a fost comunicat proiectul raportului de inspecție fiscală și nu i s-a asigurat un termen pentru a-și exprima un punct de vedere, fiind încălcate astfel prevederile art.9 alin.(1), art.130 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, elemente ce dovedesc imposibilitatea exercitării dreptului la apărare și imposibilitatea înlăturării acesteia *"actul administrativ-fiscal emis în aceste condiții"* se anulează.

Se precizează că, deși prin Raportul de inspecție fiscală se arată că a fost emisă invitația nr.X/18.02.2109 cu data pentru prezentare, 21.02.2019, *"în realitate această invitație nu a fost comunicată subsemnatului, actele de control fiscal au fost întocmite fără audierea subsemnatului sau fără ca subsemnatul să renunțe la acest drept."*

Se mai precizează că Raportul de inspecție fiscală a fost comunicat fără Anexele la care se face referire în acest document, astfel că *"nu pot fi în măsura să verific modatilitatea de calcul reținută prin documentul care mi-a afectat în mod evident interesele"*.

Față de aceste motive, **d.nul X, jud. Iași** consideră că excepția lipsei audierii contribuabilului este întemeiată întrucât aduce vătămare dreptului său la apărare, vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin anularea actelor administrativ fiscale întocmite cu ocazia controlului fiscal.

2. TVA stabilită suplimentar de plată, pentru perioada 02.03.2015-01.11.2017

a) **D.nul X, jud. Iași** precizează că numărul de imobile avute în vedere de organele de inspecție fiscală nu este corect.

Se precizează că, în baza autorizației de construire nr. X/29.01.2015 și a Procesului verbal de recepție nr.X/06.03.2015 a fost edificată o construcție compusă din P+2E (parter și două etaje) cu un număr de 12 apartamente.

Se precizează că, mansarda, deși edificată, nu a fost autorizată de către autoritățile competente, astfel că cele 4 (patru) apartamente aflate la mansardă nu pot face obiectul vreunei tranzacții anterior autorizării extinderii cu mansardă a imobilului de locuințe.

Se precizează că deși au fost încheiate antecontracte și pentru aceste apartamente, acestea au fost desființate prin acordul părților întrucât vânzarea – cumpărarea nu a putut fi perfectată.

Întrucât livrarea celor 4 imobile a fost anulată, ca efect al desființării promisiunilor de vânzare, se precizează că faptul generator al TVA nu mai există și, deci, TVA calculat de organele de inspecției fiscale pentru aceste imobile nu este datorat, devenind incidente dispozițiile art. 287 lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu privire la ajustarea bazei de impozitare.

b) **D.nul X, jud. Iași** precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit greșit faptul generator pentru livrarea bunului.

Se precizează că din cele 12 apartamente care fac parte din imobil, unul a fost vândut în data de 19.02.2016 către X, prin contractul de vânzare-cumpărare nr X/19.02.2016. Pe cale de consecință, faptul generator al TVA în acest caz este data la care a intervenit transferul dreptului de proprietate, conform prevederilor art. 281 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Se precizează că pentru acest apartament, cumpărătorul a prezentat declarația prevăzută la art.140¹ din Codul fiscal, astfel că aplicarea cotei reduse de TVA, de 5%, este perfect legală și temeinică, iar constatarea organelor de inspecție fiscală este incorectă cu privire la quantumul taxei pe valoarea adăugată colectată. Prin factura nr. X/10.02.2016 emisă cumpărătorului, TVA 5% este de S lei. În acest caz, TVA colectată și plătită a

fost de S lei, contrar celor arătate de organele de inspecție fiscală care susțin că s-a colectat doar S lei, suma de S lei stabilită suplimentar fiind nejustificată.

D.nul X, jud. Iași precizează că și pentru restul de 11 apartamente din imobil, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod greșit data livrării bunurilor ca fapt generator al exigibilității, neținând cont de prevederile art.281 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, care precizează: “ *în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate, data livrării este data la care bunul este **predat beneficiarului***”.

Se subliniază că, faptul generator pentru exigibilitatea TVA este predarea bunului imobil către beneficiar, organele de inspecție fiscală luând în considerare ca moment al predării bunului data menționată în antecontractele de vânzare cumpărare (promisiuni de vânzare), în timp ce, în realitate, “*apartamentele au fost predate ulterior acestei date din motive obiective.*”

Se precizează că, întrucât soluția de racordare a construcției la E-ON Energie Iași nu a fost agreată de Primăria Iași, contribuabilul a fost în imposibilitatea de a preda apartamentele către beneficiari. Livrarea efectivă a intervenit abia după ce furnizorul de energie a identificat o nouă soluție de racordare în anul 2017. Dovada în acest sens sunt procesele – verbale de predare primire întocmite de contribuabil cu promitenții cumpărătorii a căror dată este imediat ulterioară montării contoarelor de energie electrică și încheierii de către aceștia a contractelor de furnizare a energiei cu E-ON Energie Iași.

Se precizează că, întârzierea în racordarea la energia electrică a impus întârzierea livrării bunurilor imobile către beneficiari, “*lucru firesc devreme ce imobilele nu puteau fi folosite de către beneficiari în lipsa energiei electrice.*”

D.nul X, jud. Iași precizează, “*dacă livrarea bunurilor a avut loc la un alt moment decât cel avut în vedere de către inspectorii fiscali, se pune întrebarea firească dacă la noua dată de livrare a bunurilor către beneficiari, erau îndeplinite condițiile art. 140 alin.(2) indice 1 din VCF, respectiv art.291 alin. (3) lit.c) NCF pentru aplicarea cotei reduse de TVA, de 5%. Mai era necesară declarația cumpărătorului prev. de pct.38 alin.(5) din HG 1/2016... ?*”

D.nul X, jud. Iași precizează că, întrucât livrarea bunurilor conform proceselor verbale de predare – primire a intervenit după data de 31 decembrie a anului următor primei utilizări, atrage aplicabilitatea prevederilor art. 292 alin.2 lit.f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, care scutește la plata TVA vânzarea acestor imobile. Cum data primei utilizări este apreciată ca fiind data procesului verbal de recepție, iar livrarea apartamentelor către beneficiari a intervenit, conform proceselor verbale de primire în anul 2017, livrarea este scutită de TVA, iar declarația de 5% nu era necesară.

Se mai precizează că, chiar dacă bunurile imobile ar fi rămas în categoria “construcțiilor noi” organele de inspecție fiscală nu trebuiau să aibă în vedere ca bază de impozitare, pentru calculul TVA, prețul stabilit de părți prin promisiunea de vânzare, ci doar avansurile încasate.

3. Impozitul pe venit stabilit la plata pentru perioada 01.01.2017 – 31.12.2017

D.nul X, jud. Iași precizează că organele de inspecție fiscală, în ceea ce privește stabilirea impozitului pe venit, au avut în vedere graficul de plată stabilit de către promitenții vânzători și promitenții cumpărători prin antecontractele de vânzare – cumpărare.

Se precizează că, în realitate aceste plăți nu au fost efectuate cu respectarea graficului de plăți, "*fie ca urmare a desființării promisiunilor de vânzare – cumpărare, fie ca urmare a întârzierii în livrarea bunurilor.*"

Se precizează că pentru cele 4 apartamente edificate la mansardă, antecontractele încheiate cu promitenții cumpărători au fost desființate, iar sumele achitate au fost restituite, respectiv avansuri în valoare de S euro, ceea ce a modificat baza de impunere cu S lei (4,5558 lei/euro).

Totodată, se precizează că, organele de inspecție fiscală au greșit analizând întreaga perioadă a anului 2017, neținând cont de faptul că pe parcursul anului a intervenit anularea codului de TVA, respectiv în data de 30.10.2017 .

Se precizează că "*organul fiscal putea lua în calcul la stabilirea impozitului pe venit exclusiv perioada 01.01.2017-30.10.2017, fără a mai avea în vedere lunile Noiembrie și Decembrie 2017.*"

În concluzie, **d.nul X, jud. Iași**, solicită admiterea contestației și anularea actelor administrative fiscale atacate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul inspecție fiscală persoane fizice, au efectuat inspecția fiscală la **d.nul X, jud. Iași**, CNP X, CUI RO X, în urma căreia au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.X/28.02.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X/28.02.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și Decizia de impunere nr. X/28.02.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, contestate.

Prin Decizia de impunere nr.X/28.02.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, s-a stabilit în sarcina **d.nului X, jud. Iași**, CUI ROX, suma suplimentară de plată de **S lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Prin Decizia de impunere nr.X/28.02.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, s-a stabilit în sarcina **d.nului X, jud.**

lași, CNP X, suma suplimentară de plată de S lei, reprezentând impozit pe venit.

1.În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, urmare inspecției fiscale efectuate, pentru perioada 02.03.2015 – 01.11.2017, organele de inspecție fiscală au constatat că, **d.nului X, jud. Iași**, a obținut venituri din execuția și vânzarea de imobile, respectiv construirea imobilului din jud. Iași, strada X nr. X, înscris sub X și X în Cartea Funciară nr. X a localității Iași, compus din 850 mp teren "curți construcții", construit și neconstruit, având nr.cadastral X, împreună cu "Construcția C2" (locuință colectivă), având număr cadastral X-C2, cu o suprafață construită la sol de 255 mp, compusă din P+2E+M (mansardă fără autorizație de construire).

Organele de inspecție fiscală precizează că imobilul a fost construit în baza Autorizației de construire nr.X/29.01.2015 și a Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.X/06.03.2015.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 02.03.2015 – 01.11.2017, **d.nul X, jud. Iași**, a înregistrat baza impozabilă din vânzarea de imobile în sumă de S lei pentru care a colectat TVA aplicând cota de 5%, în sumă de S lei.

Urmare verificării îndeplinirii condițiilor pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% la livrarea de locuințe organele de inspecție fiscală au decis aplicarea cotei standard de calculare, declarare și de plată a taxei pe valoare adăugată colectată, aferentă celor 16 antecontracte de vânzare-cumpărare încheiate în perioada 2015-2016.

Se precizează că, în perioada 29.06.2015 – 17.05.2016 au fost autentificate de către BIROUL NOTARIAL X un număr de 16 antecontracte de vânzare-cumpărare, încheiate în calitate de promitent-vânzător de către **d.nul X, jud. Iași**, alături de soția sa, X.

Se precizează că **d.nul X, jud. Iași**, a refuzat să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală antecontractele de vânzare-cumpărare autentificate la BNP X, astfel că prin adresele nr. X/18.12.2018 și nr. X/18.01.2019, au solicitat B.N.P X, copii după actele de vânzare-cumpărare în care dl. X are calitatea de vânzător sau promitent-vânzător, BNP X transmițând documentele solicitate prin adresa nr. X/11.02.2019.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data încheierii Antecontractelor de vânzare cumpărare, **d.nul X, jud. Iași** nu a deținut o declarație prin care promitenții cumpărători ar fi îndeplinit condițiile prevăzute de art. 140 alin.(2¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precum și normele de aplicare a art.140 alin. (2¹) adoptate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și respectiv art. 291 alin (3) lit. c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și normele de aplicare a art. 291, adoptate prin Hotărârea Guvernului nr. 1 din 06.01.2016, motiv pentru care ar fi trebuit să se colecteze T.V.A. la cota standard și nu la cota redusă de 5%.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că, în cele 16 antecontracte de vânzare cumpărare este specificat faptul că restul de preț se

va achita în rate lunare, *“până în ultima zi a fiecărei luni pentru luna în curs, prin virament, în contul promitentului vânzător X -X, deschis la ALPHA BANK SA”*. În aceste condiții, în conformitate cu art.134¹ alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 281 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, **“Faptul generator intervine la data livrării bunurilor”**. Conform art. 134¹ alin (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 281 alin. (6) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, *“Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, **data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”***

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au aplicat cotele standard de TVA aferente prețului integral al apartamentelor, fiind specificat în fiecare antecontract de vânzare-cumpărare prețul total convenit și data până la care promitenții vânzatori se obligă să predea promitenților cumpărători posesia și folosința apartamentelor promise spre vânzare, stabilind astfel o diferență de TVA, pentru perioada verificată, în sumă de **S lei**.

2. În ceea ce privește impozitul pe venit, pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017

Organele de inspecție fiscală precizează că **d.nul X, jud. Iași** a obținut în perioada supusă verificării venituri din execuția și vânzarea de imobile, respectiv construire imobil în jud. Iași, loc. Iași, stradela X nr. X, înscris sub X și X în Cartea Funciară nr. X a localității Iași, compus din:

-850 mp teren “curti construcții”, construit și neconstruit, având nr. cadastral X, împreună cu:

- Construcția C2 (locuința colectivă), având număr cadastral X-C2, cu o suprafață construită la sol de 255 mp, compusă din P+2E+M (mansardă fără autorizație de construire).

Imobilul a fost construit în baza autorizației de construire nr. X și a procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. X.

Conform informațiilor cuprinse în actele de vânzare-cumpărare încheiate de **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de vânzător/promitent vânzător, autentificate de BNP X și în conformitate cu jurnalele de vânzări și cumpărări privind TVA, contribuabilul înregistrează în anii 2015, 2016 pierdere, astfel:

2015: Venit brut = S lei

Cheltuieli totale = S lei

Pierdere = S lei

2016: Venit brut = S lei

Cheltuieli totale = S lei

Pierdere = S lei

Pierdere cumulată la 31.12.2016 = S lei

Organele de inspecție fiscală precizează că în urma verificărilor efectuate, fiind în imposibilitatea de a intra în posesia extraselor de cont bancar ale **d.nul X, jud. Iași**, organele de inspecție fiscală au calculat venit net/pierdere fiscală, pentru perioada 01.01.2017- 31.05.2017, ținând cont de faptul că prețul convenit în fiecare Antecontract de vânzare-cumpărare încheiat, în perioada 2015-2016, a fost achitat de cumpărători în rate lunare, plătibile până la data de 30.03.2036, conform specificațiilor din fiecare contract. Pentru fiecare contract, organele de inspecție fiscală au luat în calcul rata lunară de plată, eșalonată pe lunile ianuarie – mai 2017, luând în considerație cursul Euro/Ron comunicat de BNR pentru ultima zi a fiecărei luni, așa cum este specificat în Antecontractele de vânzare-cumpărare.

În urma verificărilor efectuate, a actelor financiar contabile existente la dosar, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe venit, pentru perioada 01.01.2017-31.05.2017, astfel:

Explicatii	Rezultat conform control (lei)
Anul 2017 perioada 01.01.2017-31.05.2017	
Venit brut (încasări din extrase de cont și chitanțe)	S
Cheltuieli deductibile	S
Venit net	S
Pierdere reportată din perioada precedentă	S
Pierdere cumulată	S
Impozit pe venit	S

Conform prevederilor Legii 29/2018, privind anularea unor obligatii fiscale, organul de inspecție fiscală nu stabilește impozit pe venit pentru perioada 01.01.2017-31.05.2017.

Pentru perioada iulie- decembrie 2017, pentru fiecare contract, organele de inspecție fiscală au luat în calcul rata lunară de plată, eșalonată pe lunile iunie – decembrie 2017, luând în considerare cursul Euro/Ron comunicat de BNR pentru ultima zi a fiecărei luni din anul 2017, așa cum este specificat în Antecontractele de vânzare-cumpărare.

Conform art. 68, alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *“ART. 68 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate.*

(2) Venitul brut cuprinde:

a) **sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității**”.

În urma verificărilor efectuate, a actelor financiar contabile existente la dosar, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit, pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, astfel:

Explicatii	Rezultat conform control (lei)
Anul 2017 perioada 01.06.2017-31.12.2017	
Venit brut (încasări din extrase de cont șichitante)	S
Cheltuieli deductibile	S
Venit net	S
Pierdere reportată din perioada precedentă	S
Venit net	S
Impozit pe venit	S

Astfel, pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **d.nului X, jud. Iași**, un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **d.nului X, jud. Iași**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

3.1 Aspecte de procedură:

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de contestar pot atrage nulitatea deciziilor de impunere contestate.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au efectuat inspecția fiscală la **d.nul X, jud. Iași**, CNP X, CUI ROX, în urma căreia au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.X/28.02.2019, care a stat la baza emiterii Decizei de impunere nr.X /28.02.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și Decizia de impunere nr. X/28.02.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, contestate.

Prin Decizia de impunere nr.X/28.02.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, s-a stabilit în sarcina **d.nului X, jud. Iași**, CUI RO X, suma suplimentar de plată de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Prin Decizia de impunere nr.X/28.02.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, s-a stabilit în sarcina **d.nului X, jud. Iași**, CNP X, suma suplimentar de plată de **S lei** reprezentând impozit pe venit.

D.nul X, jud. Iași, invocă nulitatea Decizei de impunere nr. X/28.02.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a Deciziei de impunere nr.X/28.02.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/28.02.2019, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași – Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, din următoarele motive:

1. Avizul de inspecție fiscală a fost comunicat în data de 11.12.2018, inspecția fiscală propriu-zisă începând în aceeași zi, *"deși prevederile art. 122, alin.(2) din Noul Cod Fiscal sunt clare cu privire la începerea inspecției fiscale."*

Se precizează că nu a renunțat la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală și că nu se încadrează *"în vreuna din excepțiile prevăzute de alin.(4) ale art. 122."*

2. Organele de inspecție fiscală nu au procedat la audierea contribuabilului anterior emiterii raportului și a deciziilor de impunere contestate, *"ceea ce constituie o încălcare a dreptului la apărare ce trebuie sancționată cu nulitatea actelor administrativ fiscale întocmite."*

Invocând Decizia nr.4008 din 28.10.2014 și cauza C -298/16 (Treodor Ispas s.a împotriva DGFP Cluj), **d.nul X, jud. Iași**, precizează că atât timp cât nu i-a fost comunicat proiectul raportului de inspecție fiscală și nu i s-a asigurat un termen pentru a-și exprima un punct de vedere, au fost încălcate prevederile art.9 alin.(1), art.130 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, elemente ce dovedesc imposibilitatea exercitării dreptului la apărare *"ce trebuie sancționată cu nulitatea actelor administrativ fiscale întocmite."*

Se precizează că, deși prin Raportul de inspecție fiscală se arată că a fost emisă invitația nr.X/18.02.2109 cu data pentru prezentare 21.02.2019, *"în realitate aceasta invitație nu a fost comunicată subsemnatului, actele de control fiscal au fost întocmite fără audierea subsemnatului sau fără ca subsemnatul să renunțe la acest drept."*

3. Raportul de inspecție fiscală a fost comunicat fără Anexele la care se face referire în acest document, astfel că *"nu pot fi în măsura să verifice modalitatea de calcul reținută prin documentul care mi-a afectat în mod evident interesele."*

În drept, potrivit dispozițiilor art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

"Nulitatea actului administrativ fiscal"

(1) *Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) *Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.*

(3) *Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

În conformitate cu prevederile legale citate mai sus, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege, referitoare la organul competent, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin.(6) din același act normativ.

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.49 din Legea nr.227/2017 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

Totodată, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și că respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

1. Referitor la afirmația contestatorului potrivit căreia Avizul de inspecție fiscală a fost comunicat în data de 11.12.2018, inspecția fiscală propriu-zisă începând în aceeași zi, nerenunțând la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală și că nu se încadrează "în vreuna din excepțiile prevăzute de alin.(4) ale art. 122":

Potrivit prevederilor art.122 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

"(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(...)

(2) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

(...)

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.

(...)

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;

d) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecției fiscale.

(7) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

(...)

b) data de începere a inspecției fiscale;

(...)."

Potrivit prevederilor art.123 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, "Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.(...)"

Din Avizul de inspecție fiscală nr. X, existent în copie la dosarul cauzei, rezultă că societatea a fost informată că va face obiectul unei inspecții fiscale începând cu data de 13.12.2018, aviz ce a fost comunicat contribuabilului, prin poștă, în data de 04.12.2018, conform confirmării de primire nr. X, anexate în copie la dosarul cauzei.

Avizul de inspecție fiscală nr.X, existent în copie la dosarul cauzei, comunicat contribuabilului în data de 04.12.2018, conține pe pag.2 mențiunea "Sunt de acord cu începerea inspecției fiscale la data de 11.12.2018" , mențiune semnată de **d.nul X**.

Conform mențiunilor de la punctul 7 din Raportul de inspecție fiscală nr.X/28.02.2019, inspecția fiscală a început în data de 11.12.2018, iar comunicarea avizului a fost făcută în data de 04.12.2018.

Se reține că d.nul X, jud. Iași nu se încadrează în prevederile art.122, alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că însuși contribuabilul a înscris în Avizul de inspecție fiscală, sub semnătură privată, că este de acord cu începerea inspecției la data de 11.12.2018, astfel renunțând la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală, fapt permis de prevederile art. 122 alin. 3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că în Referatul nr.X din 09.05.2019 cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală menționează faptul că *"La acest contribuabil s-a demarat o inspecție fiscală în baza analizei fișei de risc și a avizului de inspecție fiscală nr. X comunicat în data de 04.12.2018.*

(...)

Contribuabilul s-a prezentat la data de 11.12.2018 la sediul organului de inspecție fiscală, unde a adus o parte din documentele financiar contabile, respectiv documente de achiziție și facturi de vânzare.

(...)

Organul de inspecție fiscală a început inspecția fiscală în data de 11.12.2018, dl. X înscriind în Avizul de inspecție fiscală, sub semnătură privată, că este de acord cu începerea inspecției la data de 11.12.2018. Astfel, contribuabilul a renunțat la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală, fapt permis de prevederile art. 122 alin. 3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare."

2. Referitor la afirmația contestatorului potrivit căruia i-a fost încălcat dreptul la informare asupra tuturor constatărilor:

Contestatorul susține că organele de inspecție fiscală nu au procedat la audierea contribuabilului anterior emiterii raportului și a deciziilor de impunere contestate, *"ceea ce constituie o încălcare a dreptului la apărare ce trebuie sancționată cu nulitatea actelor administrativ fiscale întocmite."*

Se precizează că, deși prin Raportul de inspecție fiscală se arată că a fost emisă invitația nr.X/18.02.2109 cu data pentru prezentare 21.02.2019, *"în realitate această invitație nu a fost comunicată subsemnatului, actele de control fiscal au fost întocmite fără audierea subsemnatului sau fără ca subsemnatul să renunțe la acest drept. "*

În ceea ce privește Decizia nr.X din 28.10.2014 și cauza C -298/16 (Treodor Ispas s.a împotriva DGFP Cluj), invocate de **d.nul X, jud. Iași**, principiul dreptului la apărare este reglementat sui generis la art.9 din Legea n.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, potrivit prevederilor art. 9 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *"Înainte luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure*

contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei” iar potrivit prevederilor art.130 alin.(1) din același act, ”Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.”

Dispozițiile art.9 din Codul de procedură fiscală, prevăd reguli potrivit cărora, înainte de luarea unei decizii organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și expune punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

Astfel, în vederea respectării prevederilor art.9 din Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 130 din același act normativ, în cadrul acțiunilor de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală trebuie să informeze contribuabilul asupra aspectelor constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia în cadrul procedurii de ”discuție finală” despre constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i astfel contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere.

Se reține faptul că, în Raportul de inspecție fiscală din data de 28.02.2019, ”Capitolul VI-Discuția finală cu contribuabilul”, organele de inspecție fiscală au precizat:

”1) Sinteza punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului

În conformitate cu prevederile legale prin invitația nr. X/18.02.2019, adresată domnului X, acesta a fost înștiințat despre data și locul la care va avea loc discuția finală privind rezultatele inspecției fiscale, respectiv în data de 21.02.2019, ora 10⁰⁰, la sediul D.G.R.F.P.J. Iași, din Bd. Stefan cel Mare nr. 47-49. (...)

2) Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului.

Contribuabilul nu a prezentat punct de vedere în termen de 5 zile lucrătoare de la data de 21.02.2019 – data stabilită pentru discuția finală”.

Se reține că, organele de inspecție fiscală au transmis **d.nului X, jud. Iași**, prin poștă în data de 18.02.2019, cu confirmare de primire, Înștiințarea pentru discuția finală nr.X din 18.02.2019.

Se reține că plicul ce conținea Înștiințarea pentru discuția finală nr.X din 18.02.2019, a fost returnat de Poșta Română, în data de 04.03.2019, conform confirmării de primire nr.X , anexată în copie la dosarul contestației, cu mențiunea ”AVIZAT 19.02.2019”, ”RAV 22.02.2019” și ”RETUR, Expirat termen de păstrare din data de 04.03.2019” .

Se reține că în Referatul nr.X din 09.05.2019 cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală menționează:

”Contribuabilul s-a prezentat la data de 11.12.2018 la sediul organului de inspecție fiscală, unde a adus o parte din documentele financiar contabile, respectiv documente de achiziție și facturi de vânzare. La solicitarea de prezentare a contractelor sau antecontractelor în baza cărora s-au întocmit

facturile de vânzare prezentate, dl. X a refuzat pe motiv că acestea conțin informații confidențiale și că așa a fost sfătuit de către avocat.

(...)

De la data de 11.12.2018, dl. X nu a mai prezentat alte documente care să permită organului de inspecție fiscală alte constatări decât cele cuprinse în Raport.

(...)

Referitor la susținerea contestatorului că organul de inspecție fiscală nu a procedat la audierea sa anterior emiterii raportului de inspecție fiscală final și a deciziilor de impunere aferente, precizăm că:

- au fost trimise prin poștă, la adresa de domiciliu a d-lui X (Iași, str. X nr. X, aceeași la care a primit și avizul) Înștiințarea pentru discuția finală nr. X/18.02.2019 și Proiectul Raportului de Inspecție fiscală din data de 18.02.2019 + anexe.

Plicul poștal (A.R. nr. 02482/18.02.2019) s-a întors la organul fiscal după avizare (20.02) și reavizare (04.03) (...)

După cum se observă contribuabilul a refuzat comunicarea prin poșta a acestor acte."

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile Codului de procedură fiscală privitoare la dreptul contribuabilului de a fi informat.

Astfel, se reține faptul că nu a fost îngădit dreptul la apărare al contribuabilului, întrucât acestuia i s-a acordat posibilitatea formulării punctului de vedere și a exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actele administrative fiscale încheiate urmare inspecției fiscale.

3.Referitor la afirmația contestatorului potrivit căruia Raportul de inspecție fiscală a fost comunicat fără Anexele la care se face referire în acest document, astfel că "nu pot fi în măsura să verific modalitatea de calcul reținută prin documentul care mi-a afectat în mod evident interesele."

Referitor la rezultatul inspecției fiscale potrivit art.131 din Codul de procedură fiscală, acesta se consemnează în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punct de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale, raport care, conform prevederilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3772/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane fizice, va avea anexate situații, tabele, copii după documente, note explicative, necesare susținerii și fundamentării constatărilor, acestea făcând parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.

Se reține că în Referatul nr. X din 09.05.2019 cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală menționează:

*"Referitor la susținerea contestatorului că raportul de inspecție fiscală nr. X8/28.02.2019 a fost comunicat contribuabilului fără Anexe, precizăm că, așa cum este specificat la cap. VIII din Raportul de inspecție fiscală, **acesta a fost înaintat contribuabilului cu următoarele anexe:***

- Inștiintare pentru discuția finală nr. X/18.02.2019;*
- Situția TVA colectată rezultată din aplicarea cotelor standard;*
- Situția ratelor lunare scadente în anul 2017.*

Precizăm că acestea fuseseră anexate și la Proiectul de raport trimis prin poșta în data de 18.02.2019."

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și faptul că argumentele contribuabilului cu privire la modalitatea de efectuare a inspecției fiscale nu sunt de natură să conducă la nulitatea actelor administrative fiscale atacate, cauzele de nulitate fiind expres și limitativ prevăzute la art. 49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la acest capăt de cerere.

3.2. Aspecte de fond

3.2.1 *În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, în sumă de **S lei**, prin Decizia de impunere nr X/28.02.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice,*

Cauza supusă soluționării este în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată, la cotele standard asupra prețului convenit prin antecontractele de vânzare cumpărare (mai puțin TVA) la data înscrisă la punctul 1.4 din respectivele antecontracte și nu cota redusă de TVA de 5% pentru livrarea de locuințe ca parte a politicii sociale către persoane fizice, în condițiile în care predarea apartamentelor s-a făcut în baza Proceselor verbale de predare-primire, iar în susținerea contestației d.nul X, jud. Iași a prezentat documente în copie, documente ce nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate pentru perioada 02.03.2015 – 01.11.2017, organele de inspecție fiscală au constatat că, **d.nului X, jud. Iași**, a obținut venituri din execuția și vânzarea de imobile, respectiv construirea imobilului din jud. Iași, strada X nr. X, înscris sub A1 și A2 în Cartea Funciară nr. X a localității Iași, compus din 850 mp teren "curți construcții", construit și neconstruit, având nr.cadastral X, împreună cu "Construcția C2" (locuință colectivă), având număr cadastral X-C2, cu o suprafață construită la sol de 255 mp, compusă din P+2E+M (mansardă fără autorizație de construire).

Organele de inspecție fiscală precizează că imobilul a fost construit în baza autorizației de construire nr. X și a procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.X.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 02.03.2015 – 01.11.2017, **d.nul X, jud. Iași**, a înregistrat baza impozabilă din vânzarea de imobile în sumă de S lei pentru care a colectat TVA aplicând cota de 5%, în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că au constatat că la data încheierii Antecontractelor de vânzare cumpărare, **d.nul X, jud. Iași** nu a deținut o declarație prin care promitenții-cumpărători ar fi îndeplinit condițiile prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal la art. 140 alin (2¹) și normele de aplicare a art. 140 alin (2¹) adoptate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și art. 291 alin (3), lit. c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și normele de aplicare a art. 291, adoptate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, motiv pentru care ar fi trebuit să se colecteze T.V.A. la cota standard și nu la cota redusă de 5%.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că:

-In data de 28.07.2015 a fost autentificat, la BNP X, Antecontractul de vânzare-cumpărare nr.X , prin care este "vândut" către X un apartament cu suprafața utilă de aproximativ 52 mp, situat în Iași, stradela X nr. X, pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform antecontractului de vânzare-cumpărare nr. X, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel târziu 01.11.2015. Organele de inspecție fiscală consideră data de 01.11.2015 ca dată la care intervine exigibilitatea TVA, astfel, *"prețul convenit prin acest Antecontract, S euro, conține TVA în sumă de S lei = S lei*24/124"*

-În data de 29.06.2015 a fost autentificat, la BNP X, Antecontractul de vânzare-cumpărare nr.3111, prin care este "vândut" către X un apartament cu suprafața utilă de aproximativ 32.50 mp, situat în Iași, stradela X nr. X, pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform antecontractului de vânzare-cumpărare nr.3111 29.06.2015, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel târziu 01.12.2015. Organele de inspecție fiscală consideră data de 01.12.2015 ca dată la care intervine exigibilitatea TVA, astfel, *"prețul convenit prin acest Antecontract, S euro, conține TVA de colectat în sumă de S lei = S lei*24/124."*

-În data de 02.09.2015 a fost autentificat, la BNP X, Antecontractul de vânzare-cumpărare nr.X, prin care este "vândut" către X și X un apartament cu suprafața utilă de aproximativ 54 mp, situat în Iași, stradela X nr. X, pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform antecontractului de vânzare-cumpărare nr. X/02.09.2015, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel târziu 01.12.2015. Organele de inspecție fiscală consideră data de 01.12.2015 ca dată la care intervine exigibilitatea TVA, astfel, *"prețul convenit prin acest Antecontract, S euro, conține TVA de colectat în sumă de S lei = S lei*24/124."*

-În data de 21.09.2015 a fost autentificat, la BNP X, Antecontractul de vânzare-cumpărare nr. 5431, prin care este "vândut" către X un apartament cu suprafață utilă de aproximativ 50,75 mp, situat în Iași, stradela X nr. X, pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform antecontractului de vânzare-cumpărare nr. X, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel târziu 31.12.2015. Organele de inspecție fiscală consideră data de 31.12.2015 ca dată la care intervine exigibilitatea TVA, astfel, *"prețul convenit prin acest Antecontract, S euro, conține TVA de colectat în sumă de S lei = Slei*24/124"*

-În data de 19.10.2015 a fost autentificat, la BNP X, Antecontractul de vânzare-cumpărare nr.X, prin care este "vândut" către X și X un apartament cu suprafața utilă de aproximativ 50 mp, situat în Iași, stradela X nr. 4, pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform antecontractului de vânzare-cumpărare nr.X/19.10.2015, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel târziu 31.12.2015. Organele de inspecție fiscală consideră data de 31.12.2015 ca dată la care intervine exigibilitatea TVA, astfel, *"prețul convenit prin acest Antecontract, S euro, conține TVA de colectat în sumă de S lei = Slei*24/124"*.

-În data de 14.10.2015 a fost autentificat, la BNP X, Antecontractul de vânzare-cumpărare nr.X, prin care este "vândut" către X și X un apartament cu suprafața utilă de aproximativ 50 mp, situat în Iași, stradela X nr.4, pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform antecontractului de vânzare-cumpărare nr.6066/14.10.2015, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel târziu 15.12.2015. Organele de inspecție fiscală consideră data de 15.12.2015 ca dată la care intervine exigibilitatea TVA, astfel, *"prețul convenit prin acest Antecontract, S euro, conține TVA de colectat în sumă de S lei = Slei*24/124"*.

-In data de 04.11.2015 a fost autentificat, la BNP X, Antecontractul de vânzare-cumpărare nr.X, prin care este "vândut" către X și X un apartament cu suprafața utilă de aproximativ 46 mp, situat în Iași, stradela X nr.4, pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform antecontractului de vânzare-cumpărare nr.X/04.11.2015, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel târziu 31.12.2015. Organele de inspecție fiscală consideră data de 15.12.2015 ca dată la care intervine exigibilitatea TVA, astfel, *"prețul convenit prin acest Antecontract, S euro, conține TVA de colectat în sumă de S lei = Slei*24/124"*.

-În data de 19.11.2015 a fost autentificat, la BNP X, Antecontractul de vânzare-cumpărare nr. 6893, prin care este "vândut" către X și X un apartament cu suprafața utilă de aproximativ 50 mp, situat în Iași, stradela X nr. 4, pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform antecontractului de vânzare-cumpărare nr. X/19.11.2015, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel târziu 31.12.2015. Organele de inspecție fiscală consideră data de 31.12.2015 ca dată la care intervine exigibilitatea TVA, astfel, *"prețul convenit*

*prin acest Antecontract, S euro, conține TVA de colectat în sumă de S lei = S lei*24/124".*

-În data de 26.11.2015 a fost autentificat, la BNP X, Antecontractul de vânzare-cumpărare nr. 7011, prin care este "vândut" către X un apartament cu suprafața utilă de aproximativ 56 mp, situat în Iași, stradela X nr. X, pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform antecontractului de vânzare-cumpărare nr. 7011/26.11.2015, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel târziu 31.12.2015. Organele de inspecție fiscală consideră data de 31.12.2015 ca dată la care intervine exigibilitatea TVA, astfel, *"prețul convenit prin acest Antecontract, S euro, conține TVA de colectat în sumă de S lei = S lei*24/124."*

-În data de 26.11.2015 a fost autentificat, la BNP X, Antecontractul de vânzare-cumpărare nr.7032, prin care este "vândut" către X și X un apartament cu suprafața utilă de aproximativ 56 mp, situat în Iași, stradela X nr. X, pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform antecontractului de vânzare-cumpărare nr. 7032/26.11.2015, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel târziu 15.01.2016. Organele de inspecție fiscală consideră data de 15.01.2016 ca dată la care intervine exigibilitatea TVA, astfel, *"prețul convenit prin acest Antecontract, S euro, conține TVA de colectat în sumă de S lei = S lei*20/120."*

-În data de 09.12.2015 a fost autentificat, la BNP X, Antecontractul de vânzare-cumpărare nr.7231, prin care este "vândut" către X și X un apartament cu suprafața utilă de aproximativ 50 mp, situat în Iași, stradela X nr.4, pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform antecontractului de vânzare-cumpărare nr.X/09.12.2015, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel tarziu 30.01.2016. Organele de inspecție fiscală consideră data de 30.01.2016 ca dată la care intervine exigibilitatea TVA, astfel, *"prețul convenit prin acest Antecontract, S euro, conține TVA de colectat în sumă de S lei = S lei*20/120"*.

-În data de 14.01.2016 a fost autentificat, la BNP X, Antecontractul de vânzare-cumpărare nr.104, prin care este "vândut" către Xși X un apartament cu suprafața utilă de 47.08 mp, situat în Iași, stradela X nr. X, pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform antecontractului de vânzare-cumpărare nr.104/ 14.01.2016, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel tarziu 29.02.2016. Organele de inspecție fiscală consideră data de 29.02.2016 ca dată la care intervine exigibilitatea TVA, astfel, *"prețul convenit prin acest Antecontract, S euro, conține TVA de colectat în sumă de S lei = S lei*20/120."*

-In data de 21.01.2016 a fost autentificat la BNP X Antecontractul de vânzare-cumpărare nr. 283, prin care este "vândut" către X un apartament cu suprafața utilă de aproximativ 50 mp, situat în Iasi, stradela X nr. X, pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform antecontractului de vânzare-cumpărare nr. 283/21.01.2016, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea

promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel târziu 31.03.2016. Organele de inspecție fiscală consideră data de 31.03.2016 ca data la care intervine exigibilitatea TVA, astfel, *"prețul convenit prin acest Anteccontract, S euro, conține TVA de colectat în sumă de S lei = S lei*20/120."*

-In data de 23.03.2016 a fost autentificat la BNP X Anteccontractul de vânzare-cumpărare nr.1742, prin care este *"vândut"* către X și X un apartament cu suprafața utilă de aproximativ 63 mp, situat în Iași, strada X nr. X pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform Anteccontractului de vânzare-cumpărare nr. 1742/23.03.2016, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel târziu 31.03.2016. Organele de inspecție fiscală consideră data de 31.03.2016 ca dată la care intervine exigibilitatea TVA. Astfel, *"prețul convenit prin acest Anteccontract, S euro, conține TVA de colectat în sumă de S lei = S lei*20/120"*.

-In data de 17.02.2016 a fost autentificat la BNP X Anteccontractul de vânzare-cumpărare nr. 3199, prin care este *"vândut"* către X și X un apartament cu suprafața utilă de aproximativ 37 mp, situat în Iași, strada X nr. 4, pentru care s-a convenit prețul de S euro. Conform Anteccontractului de vânzare-cumpărare nr. 3199/17.05.2016, data la care promitenții-vânzători se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului este cel târziu 31.05.2016. Organele de inspecție fiscală consideră data de 31.05.2016 ca dată la care intervine exigibilitatea TVA. Astfel, *"prețul convenit prin acest Anteccontract, S euro, conține TVA de colectat în sumă de S lei = S lei*20/120"*.

-Prin Contractul de vânzare-cumpărare nr.1019/19.02.2016, X și X vând către X și X, apartamentul nr.X situat în Iași, strada X nr. X în suprafața de 47,08 mp, pentru care s-a emis Factura nr. X/10.02.2016, în valoare totală de S lei, din care baza impozabilă S lei și TVA 5%, respectiv S lei. Conform Decontului privind TVA aferent lunii februarie 2016, **d.nul X, jud. Iași** a declarat că a colectat TVA în suma de S lei. În Contractul de vânzare-cumpărare nr.1019/19.02.2016, prețul total al vânzării este de S euro; *"acest preț conține TVA de colectat în sumă de S lei = S lei * 5/105"*.

Organele de inspecție fiscală precizează că taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă Anteccontractelor de vânzare- cumpărare este de S lei din care au scăzut taxa pe valoarea adăugată declarată de **dnul X, jud. Iași**, în sumă de S lei, stabilind o diferență de taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de **S lei**.

D.nul X, jud. Iași precizează că numărul de imobile avute în vedere de organele de inspecție fiscală nu este corect.

Se precizează că, în baza autorizației de construire nr. X și a Procesului verbal de recepție nr.X a fost edificată o construcție compusă din P+2E (parter și două etaje) cu un număr de 12 apartamente.

Se precizează că, mansarda, deși edificată, nu a fost autorizată de către autoritățile competente, astfel că cele 4 (patru) apartamente aflate la

mansardă nu pot face obiectul vreunei tranzacții anterior autorizării extinderii cu mansarda a imobilului de locuințe.

Se precizează că deși au fost încheiate antecontracte și pentru aceste apartamente, acestea au fost desființate prin acordul părților întrucât vânzarea – cumpărarea nu a putut fi perfectată.

Întrucât livrarea celor 4 imobile a fost anulată, ca efect al desființării promisiunilor de vânzare, se precizează că faptul generator al TVA-ului nu mai există și, deci, TVA calculat de organele de inspecție fiscală pentru aceste imobile nu este datorat, devenind incidente dispozițiile art. 287 lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu privire la ajustarea bazei de impozitare.

D.nul X, jud. Iași precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit greșit faptul generator pentru livrarea bunului.

Se precizează că din cele 12 apartamente care fac parte din imobil, unul a fost vândut în data de 19.02.2016 către X, prin contractul de vânzare-cumpărare nr.X/19.02.2016. Pe cale de consecință, faptul generator al TVA în acest caz este data la care a intervenit transferul dreptului de proprietate, conform prevederilor art. 281 alin.(6) în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Se precizează că pentru acest apartament, cumpărătorul a prezentat declarația prevăzută la art.140¹ din Codul fiscal, astfel că aplicarea cotei reduse de TVA, de 5%, este perfect legală și temeinică, iar constatarea organelor de inspecție fiscală este incorectă cu privire la cuantumul TVA colectat. Prin factura nr. X/10.02.2016 emisă cumpărătorului, TVA 5% este de S lei. În acest caz, TVA colectată și plătită a fost de S lei, contrar celor arătate de organele de inspecție fiscală care susțin că s-a colectat doar S lei, suma de S lei stabilită suplimentar fiind nejustificată.

D.nul X, jud. Iași precizează că și pentru restul de 11 apartamente din imobil, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod greșit data livrării bunurilor ca fapt generator al exigibilității, neținând cont de prevederile art.281 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, care precizează: "*în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate, data livrării este data la care bunul este **predat beneficiarului***".

Se subliniază că, faptul generator pentru exigibilitatea TVA este predarea bunului imobil către beneficiar, organele de inspecție fiscală luând în considerare ca moment al predării bunului data menționată în antecontractele de vânzare cumpărare (promisiuni de vânzare), în timp ce, în realitate, "*apartamentele au fost predate ulterior acestei date din motive obiective.*"

In drept, în conformitate cu prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015:

"ART. 140 Cotele de taxă

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

(2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

(...)

(2[^]1) 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 m², 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 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:

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%;(...)"

In aplicarea acestor prevederi, la pct. 23 alin.(7), alin.(9) alin.(10) și alin.(11) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se precizează :

23. (...)

(7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2[^]1) 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.

(9) În sensul art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 mp nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii. Valoarea-limită de 380.000 lei prevăzută la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal 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. În calculul suprafeței maxime de 250 mp, prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.

(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, autenticată 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%.

(11) 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. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% ori, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (10) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se pot efectua regularizările prevăzute la art. 140 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.

Începând cu data de 01 ianuarie 2016 au devenit aplicabile prevederile art.291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 291

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017. (...).

(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:**

[...]

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%; (...)"

În aplicarea acestor prevederi, la pct. 38 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„38. (5) Cumpărătorul trebuie să pună la dispoziția vânzătorului, cel mai târziu până la momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autenticată 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%.”

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezultă că TVA în 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, cu condiția ca **înainte sau în momentul livrării bunului imobil**, cumpărătorul (în cazul familiilor, ambii soți) să pună la dispoziția vânzătorului, **o (câte o) declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art.140 art. 291 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, respectiv din care să rezulte că soțul sau soția nu a deținut și nici nu deține, fiecare sau împreună, nicio altă locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.**

În ceea ce privește necesitatea unei **declarații pe propria răspundere a cumpărătorului, autenticată la notar**, se reține că normele metodologice emise în aplicarea Codului fiscal prevăd obligativitatea prezentării unei astfel de declarații **în scopul demonstrării în cazul familiilor, ca nici soțul și nici soția nu au deținut și nu dețin fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.**

În cazul în care cumpărătorul este o familie, respectiv o persoană căsătorită, **pentru justificarea aplicării cotei reduse de taxa de 5%**, acesta trebuie să pună la dispoziția vânzătorului **cel tarziu până la momentul livrării bunului imobil o declarație pe proprie răspundere**, autenticată la notar, care trebuie **să conțină ambii membri ai familiei.**

În aceste condiții, în lipsa declarațiilor pe proprie răspundere care să ateste îndeplinirea *stricto sensu* a condițiilor impuse de legea fiscală pentru aplicarea cotei reduse pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, contribuabilul este obligat să aplice cota standard de TVA.

Din constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la susținerile contestatorului se rețin următoarele:

- Conform Autorizației de construire nr.105 din 29.01.2015, anexată în copie la dosarul cauzei, **d.nul X, jud. Iași**, a fost autorizat să execute lucrări de construire pentru *"locuință colectivă mică pe teren proprietate, Sc=255,00 mp, Sd =765, 00 mp, Su 580,10 mp"*, în municipiul Iași, str. X, nr.X jud. Iași, număr cadastral X.

- Conform "Proces-verbal de recepție la terminarea lucrărilor" nr.109 din 06.03.2015, comisia de recepție a admis recepția pentru lucrările de *"Construire locuință colectivă mică pe teren proprietate"*, lucrare efectuată în baza autorizației nr.105, eliberată de Primăria Municipiului Iași la data de 29.01.2015, cu următoarele recomandări: *"Se recomandă finalizarea tencuielilor, zugrăvelilor și montarea tâmplăriei"*.

- Prin Adresa nr. X din 24.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, Municipiul Iași, transmite **d.nului X, jud. Iași**,(ca răspuns la adresa nr. X/11.02.2016) următoarele:

"La adresa dumneavoastră înregistrată la Primăria Municipiului Iași sub nr. X/ 11.02.2016 prin care solicitați date privind reabilitarea stradelei X

necesare execuției unei rețele de alimentare cu energie electrică a imobilului din strada X nr.4, vă comunicăm:

(...)

Din planul de situație atașat, ce cuprinde soluția proiectată pentru alimentarea cu energie electrică a locuinței din strada X nr.X, reiese că este afectat carosabilul străzii și stradelei X.

(...)

Pentru a nu afecta carosabilul celor două străzi, vă rugăm să analizați posibilitatea găsirii unei alte soluții de amplasare a rețelei de alimentare cu energie electrică ."

• Prin Adresa nr. 49168 din 20.08.2018, anexată în copie la dosarul cauzei, Municipiul Iași, Direcția de Arhitectură și Urbanism, Biroul dezvoltare urbană și monumente, transmite **d.nul X, jud. Iași**, următoarele:

"Urmare a cererii pentru emiterea certificatului de urbanism pentru **MANSARDARE LOCUINȚĂ COLECTIVĂ MICĂ EXISTENTĂ PE TEREN PROPRIETATE**, vă comunicăm faptul că cererea dumneavoastră este respinsă întrucât (...)"

În Raportul de inspecție fiscală nr.X/28.02.2019, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X/28.02.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, prin care s-a stabilit în sarcina **d.nului X, jud. Iași**, suma suplimentară de plată de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală precizează:

"In perioada 29.06.2015 – 17.05.2016 au fost autentificate de către BIROUL NOTARIAL X un număr de 16 antecontracte de vânzare-cumpărare, încheiate în calitate de promitent-vânzător, de către domnul X, alături de soția sa, X. (...)"

Echipa de inspecție fiscală a constatat că la data încheierii Antecontractelor de vânzare cumpărare, X – persoană fizică nu a deținut o declarație prin care promitenții cumpărători ar fi îndeplinit condițiile prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal la art. 140, alin (2¹), precum și normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv art. 291, alin (3), lit. c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, normele de aplicare a art. 291, adoptate prin Hotărârea de Guvern nr. 1 din 06.01.2016, motiv pentru care ar fi trebuit să se colecteze T.V.A. la cota standard și nu la cota redusă de 5%.

De asemenea, în cele 16 antecontracte de vânzare cumpărare este specificat faptul că restul de preț se va achita în rate lunare, <pâna în ultima zi a fiecărei luni pentru luna în curs, prin virament, în contul promitentului vânzător (...)>. In aceste condiții, în temeiul art 134¹ alin. (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 281 alin. (6) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, <în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului>. Conform art 134¹, alin.(1) din Legea

571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 281, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, <Faptul generator intervine la data livrării bunurilor>. Conform art. 134¹, alin (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 281, alin. (6) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, <Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. **Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.**>.”

•Prin Anteccontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. 3.111 din 29 iunie 2015, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent-vânzător, se "obligă să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nei X, necăsătorită, în calitate de promitent-cumpărător,"dreptul de proprietate asupra unui apartament, ce face parte din construcția locuință colectivă mică (...), în curs de intabulare. Apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică (...), astfel va fi amplasat la parterul construcției, va fi compus din una cameră și dependințe și va avea suprafața utilă de 32,50 mp."

În Anteccontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr.3.111 din 29 iunie 2015 este precizat:

◀la punctul 1.2: "Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea -prin grija și cheltuiala promitenților vânzatori - a documentației necesară înstrăinării (inclusiv obținerea intabulării și a apartamentării construcției) și deținerea de către promitentul cumpărător a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 30 aprilie 2036."

◀la punctul 1.3:"**Prețul convenit** pentru înstrăinare este de **S Euro** (...), sumă plătilă din surse proprii ale promitentului cumpărător, astfel:

-S Euro (...), s-au achitat promitenților -vânzatori, cu titlu de avans, în numerar, azi data perfectării acestui act;

-S Euro(...) se vor achita, prin virament/ depunere în contul promitentului vânzător X, (...) până cel târziu la data de 01.12.2015

-S Euro (...) , se vor achita în 240 rate lunare, a câte S euro fiecare. Ratele se vor achita începând cu luna aprilie 2016, (...)."

◀la punctul 1.4:"Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzatori se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 01.12.2015 și până la data încetării efectelor prezentului anteccontract.(...)"

◀la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus. "**

Cu factura nr.3 din 05.10.2015, **d.nul X, jud. Iași** facturează către dna. X, "AVANS APARTAMENT" în valoare totală de S lei, din care TVA (5%) în sumă de S lei.

În data de 07.02.2017, d.na X, a încheiat Contractul de furnizare a energiei electrice la clienți casnici nr. X cu E-on Energie România, anexat în copie la dosarul cauzei, obiectul contractului fiind furnizarea energiei electrice la locul de consum din loc. Iași, strada (Stradela) X, nr.X, parter, ap.X.

Prin Procesul verbal de predare-primire încheiat în data de 09.02.2017, anexat în copie la dosarul cauzei, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de vânzător predă d.nei X, în calitate de beneficiar, apartamentul nr.X, din strada (Stradela) X nr.X, loc. Iași, apartament ce dispune de următoarele bunuri: centrală termică, 4 calorifere, obiecte sanitare (chiuvetă cu baterie, WC cu capac, cadă, oglindă), chiuvetă de bucătărie.

Prin Declarația notarială autentificată sub nr.1.935 din 27 februarie 2019, d.na X, necăsătorită, declară că "în legătură cu achiziționarea unui apartament ce face obiectul Antecontractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.3.111/29.06.2015 de notar public X", "la momentul încheierii antecontractului îndeplineam condițiile stabilite la art.140 alin.(2¹) lit.c) pct 1 și 2 din Codul fiscal (2003) și respectiv în prezent îndeplinesc condițiile stabilite la art. 291 alin.(3) lit.c) pct din Codul fiscal (2015) pentru achiziția unui apartament cu cota redusă de TVA, respectiv că nu am deținut și nu dețin nicio locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5% TVA, (...)." ."

•Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. X din 28 iulie 2015, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "obligă să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nei X, văduvă, în calitate de promitent cumpărător, "dreptul de proprietate asupra unui apartament, ce face parte din construcția locuință colectivă mică (...), în curs de intabulare. Apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică (...), astfel va fi amplasat la etajul 1 al construcției, va fi compus din două camere și dependințe și va avea suprafața utilă de aproximativ 52,00 mp."

În Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. X din 28 iulie 2015 este precizat:

◀la punctul 1.2: "Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea -prin grija și cheltuiala promitenților vânzatori - a documentației necesară înstrăinării (inclusiv obținerea intabulării și a apartamentării construcției) și deținerea de către promitentul cumpărător a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 30 noiembrie 2040."

◀la punctul 1.3:"**Prețul convenit pentru înstrăinare este de S Euro** (...), **sumă plătilă din surse proprii ale promitentului cumpărător, astfel:**

-S Euro (...), s-au achitat promitenților -vânzători, cu titlu de avans, prin virament/ depunere în contul promitentului vânzător X, (...), azi data perfectării acestui act;

-S Euro (...), se vor achita în S rate lunare, din care S (...) rate a câte S euro fiecare, iar ultima rată va fi de S euro (...). Ratele se vor achita începând cu luna noiembrie 2016, (...)"

◀la punctul 1.4: "Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzători se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 01.11.2015 și până la data încetării efectelor prezentului antecontract (...)"

◀la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus.**"

Cu factura nr.6 din 06.10.2015, **d.nul X, jud. Iași** facturează către dna. X, "AVANS APARTAMENT" în valoare totală de Slei, din care TVA (5%) în sumă de S lei.

În data de 06.02.2017, d.na X, a încheiat Contractul de furnizare a energiei electrice la clienți casnici nr.3012152897 cu E-on Energie România, anexat în copie la dosarul cauzei, obiectul contractului fiind furnizarea energiei electrice la locul de consum din loc. Iași, strada (Stradela) X, nr.X, et.X ap.X.

Prin Procesul verbal de predare-primire încheiat în data de 07.02.2017, anexat în copie la dosarul cauzei, d.nul X, în calitate de vânzător predă d.nei X apartamentul nr.X, etaj.X, din strada (Stradela) X nr.X, loc Iași, apartament ce dispune de următoarele bunuri: centrală termică, 4 calorifere, obiecte sanitare (chiuvetă cu baterie, WC cu capac, cadă, oglindă), chiuvetă de bucătărie.

Prin Declarația notarială autenticată sub nr. 1789 din 25 februarie 2019, d.na X, văduvă, declară că "în legătură cu achiziționarea unui apartament ce face obiectul Antecontractului de vânzare-cumpărare autenticat sub nr.3.881/28.07.2015 de notar public X din Iași", "la momentul încheierii antecontractului îndeplineam condițiile stabilite la art.140 alin.(2[^]1) lit.c) pct 1 și 2 din Codul fiscal (2003) și respectiv în prezent îndeplinesc condițiile stabilite la art. 291 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal (2015) pentru achiziția unui apartament cu cota redusă de TVA, respectiv că nu am deținut și nu dețin nicio locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5% TVA, (...)."

•Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare, autenticat sub nr.X din 02 septembrie 2015, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "obligă să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nului X și d.nei X, în calitate de promitent cumpărător, "dreptul de proprietate asupra unui apartament, ce face parte din construcția locuință colectivă mică (...), în curs de intabulare. Apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică (...), astfel va fi amplasat la etajul 2 al construcției, va fi compus din două camere și dependințe și va avea suprafața utilă de aproximativ 54,00 mp."

În Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. X din 02 septembrie 2015 este precizat:

◀la punctul 1.2: "*Contractul de vânzare-cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea-prin grija și cheltuiala promitenților vânzători - a documentației necesară înstrăinării (inclusiv obținerea intabulării și a apartamentării construcției) și deținerea de către promitentul cumpărător a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 30 noiembrie 2035.*"

◀la punctul 1.3: "**Prețul convenit** pentru înstrăinare este de **S Euro** (...), sumă plătită din surse proprii ale promitentului cumpărător, astfel:

-S Euro (...), s-au achitat promitenților -vânzători, cu titlu de avans, în numerar, azi data perfectării acestui act;

-S Euro(...) se vor achita până la data de 01.12.2015, prin virament/depunere în contul promitentului vânzător X, (...)

-S Euro (...), se vor achita în Srate lunare, din care S ...) rate a câte S euro fiecare, iar ultima rată va fi de S euro(...). Ratele se vor achita începând cu luna decembrie 2015, (...)"

◀la punctul 1.4: "*Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzători se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 01.11.2015 și până la data încetării efectelor prezentului antecontract (...)"*

◀la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus.**"

Cu factura nr.5 din 06.10.2015, **d.nul X, jud. Iași** facturează către d.nul X, "AVANS APARTAMENT" în valoare totală de Slei, din care TVA (5%) în sumă de S lei.

În data de 19.01.2017, d.nul X, a încheiat Contractul de furnizare a energiei electrice la clienți casnici nr. 3012116011, cu E-on Energie România, anexat în copie la dosarul cauzei, obiectul contractului fiind furnizarea energiei electrice la locul de consum din loc. Iași, strada (Stradela) X, nr.X et.X ap.X

Prin Procesul verbal de predare-primire încheiat în data de 20.01.2017, anexat în copie la dosarul cauzei, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de vânzător predă d.nului X apartamentul nr.X etaj.X din strada (Stradela) X nr.X loc. Iași, apartament ce dispune de următoarele bunuri: centrală termică, 4 calorifere, obiecte sanitare (chiuvetă cu baterie, WC cu capac, cadă, oglindă), chiuvetă de bucătărie.

Prin Declarația notarială autentificată sub nr.X din 25 februarie 2019, anexată în copie la dosarul cauzei, d.nul X, căsătorit cu X, "*sub regimul comunității legale*", declară că "*în legătură cu achiziționarea unui apartament ce face obiectul Antecontractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/02.09.2015 de notar public X din Iași*", "la momentul încheierii antecontractului îndeplineam condițiile stabilite la art.140 alin.(2¹) lit.c) pct 1 și 2 din Codul fiscal (2003) și respectiv în prezent îndeplinesc condițiile stabilite la art. 291 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal (2015) pentru achiziția unui apartament

cu cota redusă de TVA, respectiv că nu am deținut și nu dețin nicio locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5% TVA, (...)."

• Prin Anteccontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr.X din 21 septembrie 2015, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "obligă să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nului X (...), căsătorit cu X, în calitate de promitent cumpărător, "dreptul de proprietate asupra unui apartament, ce face parte din construcția locuință colectivă mică (...), în curs de intabulare. Apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică (...), astfel va fi amplasat la etajul 1 (unu) al construcției, va fi compus din două camere și dependințe și va avea suprafața utilă de aproximativ 54,75 mp, plus un balcon în suprafață de 5,50 mp."

În Anteccontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. X din 21 septembrie 2015 este precizat:

◀ la punctul 1.2: "Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea -prin grija și cheltuiala promitenților vânzatori - a documentației necesară înstrăinării (inclusiv obținerea intabulării și a apartamentării construcției) și deținerea de către promitentul cumpărător a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 31 decembrie 2025."

◀ la punctul 1.3: "**Prețul convenit** pentru înstrăinare este de **S Euro** (...), sumă plătitibilă din surse proprii ale promitentului cumpărător, astfel:

-SSEuro (...), s-au achitat promitenților -vânzatori, cu titlu de avans, în numerar, azi data perfectării acestui act;

-S Euro (...), se vor achita în 119 rate lunare, egale a câte S euro (...).Ratele se vor achita începând cu următoarea lună după predarea imobilului, (...)"

◀ la punctul 1.4: "Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzatori se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 31.12.2015 și până la data încetării efectelor prezentului anteccontract (...)"

◀ la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus.**"

Cu factura nr.4 din 06.10.2015, anexată în copie la dosarul cauzei, **d.nul X, jud. Iași** facturează către d.nul X, "AVANS APARTAMENT" în valoare totală de S lei, din care TVA (5%) în sumă de S lei.

În data de 03.04.2017, d.na X, a încheiat Contractul de furnizare a energiei electrice la clienți casnici nr.3012276118, cu E-on Energie România, anexat în copie la dosarul cauzei, obiectul contractului fiind furnizarea energiei electrice la locul de consum din loc. Iași, strada (Stradela) X, nr.X, et.Xap.X.

Prin Procesul verbal de predare-primire încheiat în data de 07.04.2017, anexat în copie la dosarul cauzei, d.nul X, în calitate de vânzător predă d.nei X apartamentul nr.X, etaj. X din strada (Stradela) X nr.X, loc. Iași, apartament ce

dispune de următoarele bunuri: centrală termică, 4 calorifere, obiecte sanitare (chiuvetă cu baterie, WC cu capac, cadă, oglindă), chiuvetă de bucătărie.

Prin Declarația notarială din data de 08.03.2019, Notar public X din Londra, anexată în copie la dosarul cauzei, d.nulX și dna X declară că "*sub sancțiunea dispozițiilor art.326 Codul penal român privind falsul în declarații, că nu am deținut și nu deținem în proprietate o locuință pe care să o fi achiziționat cu cota redusă de TVA de 5% (...).*"

Prin Act adițional nr.1 la Antecontractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/21.09.2015, autentificat de Biroul notarial X, sub nr. 2695 din 19 martie 2019, d.nul X, căsătorit cu X, în calitate de promitenți cumpărători, în comun de acord cu **d.nul X, jud. Iași**, căsătorit cu X, în calitate de promitenți vânzători, au hotărât "*încheierea prezentului act adițional la antecontract pentru încetarea efectelor acestuia, astfel:*

Art.1.-Începând cu data de 19 martie 2019, Antecontractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X de notar public X din Iași, își încetează definitiv și în totalitate efectele . (...)"

•Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. X din 19 octombrie 2015, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "*obligă să transmită prin vânzare cu act autentic*", d.nului X, necăsătorit și X, necăsătorită, în calitate de promitent cumpărător, "*dreptul de proprietate asupra unui apartament, ce face parte din construcția locuință colectivă mică (...), în curs de intabulare. Apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică (...), astfel va fi amplasat la etajul 1 (unu) al construcției, va fi compus din două camere și dependințe și va avea suprafața utilă de aproximativ 50 mp, plus un balcon în suprafață de aproximativ 5,50 mp.*"

În Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. X din 19 octombrie 2015 este precizat:

◀la punctul 1.2: "*Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea -prin grija și cheltuiala promitenților vânzători - a documentației necesară înstrăinării (inclusiv obținerea intabulării și a apartamentării construcției) și deținerea de către promitentul cumpărător a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 31 decembrie 2035.*"

◀la punctul 1.3:"**Prețul convenit** pentru înstrăinare este de **S Euro** (...), **sumă plătilă din surse proprii ale promitentului cumpărător**, astfel:

-S Euro (...), s-au achitat promitenților -vânzători, cu titlu de avans, în numerar, azi data perfectării acestui act;

-S Euro (...) se vor achita până la data de 20.10.2015 prin virament/depunere în unul din conturile promitentului-vânzător (...)

-S Euro (...) , se vor achita în 240 (...) rate lunare egale, a câte S euro (...).Ratele se vor achita începând cu luna ianuarie 2016, (...)"

◀la punctul 1.4:"Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzători se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 31.12.2015 și până la data încetării efectelor prezentului antecontract (...)"

◀la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus.**"

Cu factura nr.2 din 04.10.2015, anexată în copie la dosarul cauzei, **d.nul X, jud. Iași** facturează către d.nul X , "AVANS APARTAMENT" în valoare totală de S lei, din care TVA (5%) în sumă de S lei.

Prin Procesul verbal de predare-primire încheiat în data de 24.03.2017, anexat în copie la dosarul cauzei, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de vânzător predă d.nului X apartamentul nr.X etaj.X din strada (Stradela) X nr.X loc Iași, apartament ce dispune de următoarele bunuri:centrală termică, 4 calorifere, obiecte sanitare (chiuvetă cu baterie, WC cu capac, cadă, oglindă), chiuvetă de bucătărie.

Prin Declarația notarială autentificată sub nr.X din 26 februarie 2019, anexată în copie la dosarul cauzei, d.nul X, necăsătorit, declară că "în legătură cu achiziționarea unui apartament ce face obiectul Antecontractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 6.174/19.10.2015 de notar public X din Iași", "la momentul încheierii antecontractului îndeplineam condițiile stabilite la art.140 alin.(2[^]1) lit.c) pct 1 și 2 din Codul fiscal (2003) și respectiv în prezent îndeplinesc condițiile stabilite la art. 29 alin.(3) lit.c) pct din Codul fiscal (2015) pentru achiziția unui apartament cu cota redusă de TVA,respectiv că nu am deținut și nu dețin nicio locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5% TVA, (...) ."

•Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. X din 14 octombrie 2015, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "obligă să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nului X și d.nei X în calitate de promitent cumpărător, "dreptul de proprietate asupra unui apartament, ce face parte din construcția locuință colectivă mică (...), în curs de intabulare. Apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică (...), astfel va fi amplasat la etajul 1 (unu) al construcției, va fi compus din două camere și dependințe și va avea suprafața utilă de aproximativ 50 mp, plus un balcon în suprafață de aproximativ 5,50 mp."

În Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. X din 14 octombrie 2015 este precizat:

◀la punctul 1.2: "Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea -prin grija și cheltuiala promitenților vânzători - a documentației necesară înstrăinării (inclusiv obținerea intabulării și a apartamentării construcției) și deținerea de către promitentul cumpărător a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 31 decembrie 2035."

◀la punctul 1.3: "**Prețul convenit** pentru înstrăinare este de **S Euro** (...), sumă plătită din surse proprii ale promitentului cumpărător, astfel:

-S Euro (...), s-au achitat promitenților -vânzători, cu titlu de avans, în numerar, azi data perfectării acestui act;

-S Euro (...) se vor achita până la data de 20.11.2015 prin virament/depunere în unul din conturile promitentului-vânzător (...)

-S Euro (...) , se vor achita în 240 (...) rate lunare egale, din care 239 8...) rate a câte S euro(...) fiecare, iar ultima rată va fi de S euro (...).Ratele se vor achita începând cu luna ianuarie 2016, (...)"

◀la punctul 1.4: "Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzători se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 15.12.2015 și până la data încetării efectelor prezentului antecontract (...)"

◀la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus .**"

Cu factura nr.7 din 14.10.2015, **d.nul X, jud. Iași** facturează către d.nul X , "AVANS APARTAMENT" în valoare totală de S lei, din care TVA (5%) în sumă de S lei.

În data de 09.03.2017, d.na X , a încheiat Contractul de furnizare a energiei electrice la clienți casnici nr. 3012218608, cu E-on Energie România, anexat în copie la dosarul cauzei, obiectul contractului fiind furnizarea energiei electrice la locul de consum din loc. Iași, strada (Stradela) X, nr.X, et.X ap.X.

Prin Procesul verbal de predare-primire încheiat în data de 14.03.2017, anexat în copie la dosarul cauzei, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de vânzător predă d.nei X, în calitate de beneficiar, apartamentul nr.X, etaj.X din strada (Stradela) X, nr.4, loc Iași, apartament ce dispune de următoarele bunuri:centrală termică, 4 calorifere, obiecte sanitare (chiuvetă cu baterie, WC cu capac, cadă, oglindă,) chiuvetă de bucătărie.

Prin Declarația notarială autenticată sub nr. X din 27 februarie 2019, anexată în copie la dosarul cauzei, d.nul X și dna X, "soți, sub regimul comunității legale", declară că "în legătură cu achiziționarea unui apartament ce face obiectul Antecontractului de vânzare-cumpărare autenticat sub nr. 6.066/14.10.2015 de notar public X din Iași", "la momentul încheierii antecontractului îndeplineam condițiile stabilite la art.140 alin.(2^1) lit.c) pct 1 și 2 din Codul fiscal (2003) și respectiv în prezent îndeplinesc condițiile stabilite la art. 291 alin.(3) lit.c) pct din Codul fiscal (2015) pentru achiziția unui apartament cu cota redusă de TVA, respectiv că nu am deținut și nu dețin nicio locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5% TVA, (...)."

Prin Act adițional nr.1 la Antecontractul de vânzare-cumpărare autenticat sub nr.X 14.10.2015, autenticat de Biroul notarial X, sub nr. X din 19 mai 2019, d.nul X și X, soți sub regimul comunității legale, în calitate de promitenți cumpărători, în comun de acord cu d.nul X, căsătorit cu X, în calitate

de promitenți vânzători, au hotărât "încheierea prezentului act adițional la antecontract pentru încetarea efectelor acestuia, astfel:

Art.1.-Începând cu data de 30 mai 2019, Antecontractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 6066/14.10.2015 de notar public X din Iași, își încetează definitiv și în totalitate efectele. (...)"

•Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. 6.541 din 04 noiembrie 2015, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "obligă să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nului X și d.nei X , "soți, sub regimul comunității legale" în calitate de promitent cumpărător, "dreptul de proprietate asupra unui apartament, ce face parte din construcția locuință colectivă mică (...), în curs de intabulare. Apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică (...), astfel va fi amplasat la parterul construcției, va fi compus din două camere și dependințe și va avea suprafața utilă de aproximativ 46 mp."

În Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr.6541 din 04 noiembrie 2015 este precizat:

◀la punctul 1.2: "Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea -prin grija și cheltuiala promitenților vânzători - a documentației necesară înstrăinării (inclusiv obținerea intabulării și a apartamentării construcției) și deținerea de către promitentul cumpărător a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 31 decembrie 2035."

◀la punctul 1.3:"**Prețul convenit** pentru înstrăinare este de **S Euro (...)**, sumă plătită din surse proprii ale promitentului cumpărător, astfel:

-S Euro (...), s-au achitat promitenților -vânzători, cu titlu de avans, în numerar, azi data perfectării acestui act;

S Euro (...), se vor achita în 240 (...) rate lunare egale, a câte S euro (...).Ratele se vor achita începând cu luna ianuarie 2016, (...)."

◀la punctul 1.4: "Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzători se obligă să predea promitentului-cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 15.12.2015 și până la data încetării efectelor prezentului antecontract (...)"

◀la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus.**"

Cu factura nr.2 din 04.10.2015, **d.nul X, jud. Iași** facturează către d.nul X, "AVANS APARTAMENT" în valoare totală de Slei, din care TVA (5%) în sumă de S lei.

În data de 16.02.2017, d.nul X, a încheiat Contractul de furnizare a energiei electrice la clienți casnici nr. 3012174436, cu E-on Energie România, anexat în copie la dosarul cauzei, obiectul contractului fiind furnizarea energiei electrice la locul de consum din loc. Iași, strada (Stradela) X, nr.X parter ap.X.

Prin Procesul verbal de predare-primire încheiat în data de 19.02.2017, anexat în copie la dosarul cauzei, dnul X, în calitate de vânzător predă d.nului

Dobre Constantin apartamentul nr.1, parter, din strada (Stradela) X nr.X, loc. Iași, apartament ce dispune de următoarele bunuri: centrală termică, 4 calorifere, obiecte sanitare(chiuvetă cu baterie, WC cu capac, cadă, oglindă,), chiuvetă de bucătărie.

Prin Declarația notarială autenticată sub nr. X din 25 februarie 2019, anexată în copie la dosarul cauzei, d.nul X, căsătorit cu d.na X, "sub regimul comunității legale", declară că "în legătură cu achiziționarea unui apartament ce face obiectul Antecontractului de vânzare-cumpărare autenticat sub nr. X /04.11.2015 de notar public X din Iași", "la momentul încheierii antecontractului îndeplineam condițiile stabilite la art.140 alin.(2¹) lit.c) pct 1 și 2 din Codul fiscal (2003) și respectiv în prezent îndeplinesc condițiile stabilite la art. 291 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal (2015) pentru achiziția unui apartament cu cota redusă de TVA, respectiv că nu am deținut și nu dețin nicio locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5% TVA, (...) ."

Prin Declarația notarială autenticată sub nr.X din 10 aprilie 2019, anexată în copie la dosarul cauzei, d.na X, căsătorită cu X, "sub regimul comunității legale", declară că "în legătură cu achiziționarea unui apartament ce face obiectul Contractului de vânzare-cumpărare autenticat sub nr. X/10.04.2019 de notar public X, pentru care s-a încheiat Antecontractul de vânzare-cumpărare autenticat sub nr.X /04.11.2015 de notar public X din Iași", "la momentul încheierii antecontractului îndeplineam condițiile stabilite la art.140 alin.(2¹) lit.c) pct 1 și 2 din Codul fiscal (2003) și respectiv în prezent îndeplinesc condițiile stabilite la art. 29 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal (2015) pentru achiziția unui apartament cu cota redusă de TVA, respectiv că nu am deținut și nu dețin nicio locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5% TVA, (...) ."

•Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare, autenticat sub nr. X din 19 noiembrie 2015, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "obligă să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nului X (...) și d.nei X (...), soți, în calitate de promitent cumpărător, "dreptul de proprietate asupra unui apartament, ce face parte din construcția locuință colectivă mică (...), în curs de intabulare. Apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică (...), astfel va fi amplasat la etajul 1 (unu) al construcției, va fi compus din două camere și dependențe și va avea suprafața utilă de aproximativ 50 mp, plus un balcon în suprafață de aproximativ 5,50 mp."

În Antecontractul de vânzare-cumpărare, autenticat sub nr. X din 14 octombrie 2015 este precizat:

◀la punctul 1.2: "Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea -prin grija și cheltuiala promitenților vânzători - a documentației necesară înstrăinării (inclusiv obținerea intabulării și a apartamentării

construcției) și deținerea de către promitentul cumpărător a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 31 decembrie 2037."

◀la punctul 1.3:"**Prețul convenit** pentru înstrăinare este de **S Euro** (...), **sumă plătilă din surse proprii ale promitentului cumpărător**, astfel:

-S Euro (...), s-au achitat promitenților -vânzători, cu titlu de avans, în numerar, azi data perfectării acestui act;

-S Euro (...) se vor achita până la data de 26.11.2015 prin virament/depunere în unul din conturile promitentului-vânzător (...)

-S Euro (...), se vor achita în 264 (...) rate lunare, din care 263 (...) rate a câte S euro(...) fiecare, iar ultima rată va fi de S euro (...)euro (...).Ratele se vor achita începând cu luna ianuarie 2016, (...)"

◀la punctul 1.4:"Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzători se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 31.12.2015 și până la data încetării efectelor prezentului antecontract (...)"

◀la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus.**"

Cu factura nr.X din 19.11.2015, anexată în copie la dosarul cauzei, **d.nul X, jud. Iași** facturează către d.nul X "AVANS APARTAMENT" în valoare totală de Slei, din care TVA (5%) în sumă de S lei.

În data de 17.02.2017, d.na X, a încheiat Contractul de furnizare a energiei electrice la clienți casnici nr.X cu E-on Energie România, anexat în copie la dosarul cauzei, obiectul contractului fiind furnizarea energiei electrice la locul de consum din loc. Iași, strada (Stradela) X, nr.X et.X ap.X

Prin Procesul verbal de predare-primire încheiat în data de 19.02.2017, anexat în copie la dosarul cauzei, dnul X, în calitate de vânzător predă d.nei X, în calitate de beneficiar, apartamentul nr.X, etaj.X, din strada (Stradela) X nr.X, loc. Iași, apartament ce dispune de următoarele bunuri:centrală termică, 4 calorifere, obiecte sanitare (chiuvetă cu baterie, WC cu capac, cadă, oglindă), chiuvetă de bucătărie.

Prin Declarația notarială autenticată sub nr.X din 25 februarie 2019, anexată în copie la dosarul cauzei, X, căsătorită cu X, "sub regimul comunității legale", declară că "în legătură cu achiziționarea unui apartament ce face obiectul Antecontractului de vânzare-cumpărare autenticat sub nr.X 3/19.11.2015 de notar public X", "la momentul încheierii antecontractului îndeplineam condițiile stabilite la art.140 alin.(2¹) lit.c) pct 1 și 2 din Codul fiscal (2003) și respectiv în prezent îndeplinesc condițiile stabilite la art. 29 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal (2015) pentru achiziția unui apartament cu cota redusă de TVA,respectiv că nu am deținut și nu dețin nicio locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5% TVA, (...)."

•Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare, autenticat sub nr. X din 26 noiembrie 2015, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "obligă să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nei X necăsătorită, în

calitate de promitent cumpărător, "dreptul de proprietate asupra unui apartament, ce face parte din construcția locuință colectivă mică (...), în curs de intabulare. Apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică (...), astfel va fi amplasat la etajul 1 (unu) al construcției, va fi compus din două camere și dependințe și va avea suprafața utilă de aproximativ 56 mp."

În Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. X din 26 noiembrie 2015 este precizat:

◀la punctul 1.2: "Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea-prin grija și cheltuiala promitenților vânzători - a documentației necesară înstrăinării (inclusiv obținerea intabulării și a apartamentării construcției) și deținerea de către promitentul cumpărător a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 31 decembrie 2035."

◀la punctul 1.3: **"Prețul convenit pentru înstrăinare este de S Euro (...), sumă plătită din surse proprii ale promitentului cumpărător , astfel:**

-S Euro (...), se achită promitenților -vânzători, cu titlu de avans, prin virament/depunere în unul din conturile promitentului-vânzător (...), astăzi data perfectării acestui act;

-S Euro (...) , se vor achita în 240 (...) rate lunare egale, din care 239 (...) rate a câte S euro(...) fiecare, iar ultima rată va fi de Seuro (...)euro (...).Ratele se vor achita începând cu luna ianuarie 2016, (...)"

◀la punctul 1.4: "Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzători se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 31.12.2015 și până la data încetării efectelor prezentului antecontract (...)"

◀la punctul 5: **"Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus."**

Cu factura nr.10 din 26.11.2015, anexată în copie la dosarul cauzei, **d.nul X, jud. Iași** facturează către d.na X "AVANS APARTAMENT" în valoare totală de S lei, din care TVA (5%) în sumă de S lei.

În data de 22.09.2017, d.na X, a încheiat Contractul de furnizare a energiei electrice la clienți casnici nr. 3014254403, cu E-on Energie România, anexat în copie la dosarul cauzei, obiectul contractului fiind furnizarea energiei electrice la locul de consum din loc. Iași, strada (Stradela) X, nr.X et.X ap.X.

Prin Procesul verbal de predare-primire încheiat în data de 23.09.2017, anexat în copie la dosarul cauzei, d.nul X, în calitate de vânzător predă d.nei X apartamentul nr.X, etaj.X din stada (Stradela) X nr.X, loc Iași, apartament ce dispune de următoarele bunuri:centrală termică, 4 calorifere, obiecte sanitare (chiuvetă cu baterie, WC cu capac, cadă, oglindă), chiuvetă de bucătărie.

Prin Declarația notarială autentificată sub nr.X din 28 februarie 2019, anexată în copie la dosarul cauzei, d.na X , necăsătorită, declară că "în legătură cu achiziționarea unui apartament ce face obiectul Antecontractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/26.11.2015 de notar public X", "la

momentul încheierii antecontractului îndeplineam condițiile stabilite la art.140 alin.(2¹) lit.c) pct 1 și 2 din Codul fiscal (2003) și respectiv în prezent îndeplinesc condițiile stabilite la art. 29 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal (2015) pentru achiziția unui apartament cu cota redusă de TVA, respectiv că nu am deținut și nu dețin nicio locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5% TVA, (...)."

•Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. X din 26 noiembrie 2015, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "obligă să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nului X și d.nei X, "soți, sub regimul comunității legale", în calitate de promitent cumpărător,"dreptul de proprietate asupra unui apartament, ce face parte din construcția locuință colectivă mică (...), în curs de intabulare. Apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică (...), astfel va fi amplasat la etajul 1 (unu) al construcției, va fi compus din două camere și dependințe și va avea suprafața utilă de aproximativ 56 mp."

În Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr.X din 26 noiembrie 2015 este precizat:

◀la punctul 1.2: "Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea -prin grija și cheltuiala promitenților vânzatori - a documentației necesară înstrăinării (inclusiv obținerea intabulării și a apartamentării construcției) și deținerea de către promitentul cumpărător a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 31 decembrie 2035."

◀la punctul 1.3:"**Prețul convenit** pentru înstrăinare este de **S Euro** (...), **sumă plătabilă din surse proprii ale promitentului cumpărător**, astfel:

-S Euro (...), s-au achitat promitenților -vânzatori, cu titlu de avans, în numerar, azi data perfectării acestui act;

-S Euro (...) se vor achita până la data de 03.12.2015 prin virament/depunere în unul din conturile promitentului-vânzător (...)

-S Euro (...), se vor achita în 240 (...) rate lunare egale, din care 239 (...) rate a câte S euro (...) fiecare, iar ultima rată va fi de S euro (...).Ratele se vor achita începând cu luna ianuarie 2016, (...)"

◀la punctul 1.4: "Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzatori se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 15.01.2016 și până la data încetării efectelor prezentului antecontract (...)"

◀la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus ."**

Cu factura nr.11 din 26.11.2015, anexată în copie la dosarul cauzei, **d.nul X, jud. Iași** facturează către d.nul X, "AVANS APARTAMENT" în valoare totală de S lei, din care TVA (5%) în sumă de S lei.

În data de 17.02.2017, d.nul X, a încheiat Contractul de furnizare a energiei electrice la clienți casnici nr. 3012175668, cu E-on Energie România,

anexat în copie la dosarul cauzei, obiectul contractului fiind furnizarea energiei electrice la locul de consum din loc. Iași, strada (Stradela) X, nr.X, et.X ap.X.

Prin Procesul verbal de predare-primire încheiat în data de 19.02.2017, anexat în copie la dosarul cauzei, d.nul X, în calitate de vânzător predă d.nului X în calitate de beneficiar, apartamentul nr.X etaj.X, din strada (Stradela) X nr.4 , loc. Iași, apartament ce dispune de următoarele bunuri:centrală termică, 4 calorifere, obiecte sanitare (chiuvetă cu baterie, WC cu capac, cadă, oglindă), chiuvetă de bucătărie.

Prin Declarația notarială autenticată sub nr.X din 25 februarie 2019, anexată în copie la dosarul cauzei, d.nul X căsătorit cu X, "sub regimul comunității legale", declară că "în legătură cu achiziționarea unui apartament ce face obiectul Antecontractului de vânzare-cumpărare autenticat sub nr. X /26.11.2015 de notar public X", "la momentul încheierii antecontractului îndeplineam condițiile stabilite la art.140 alin.(2¹) lit.c) pct 1 și 2 din Codul fiscal (2003) și respectiv în prezent îndeplinesc condițiile stabilite la art. 29 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal (2015) pentru achiziția unui apartament cu cota redusă de TVA, respectiv că nu am deținut și nu dețin nicio locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5% TVA, (...)."

•Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare, autenticat sub nr.7.231 din 09 decembrie 2015, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "obligă să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nului X și d.nei X, "soți, sub regimul comunității legale" în calitate de promitent cumpărător, "dreptul de proprietate asupra unui apartament, ce face parte din construcția locuință colectivă mică (...), în curs de intabulare. Apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică (...), astfel va fi amplasat la etajul 3 al construcției, va fi compus din două camere și dependințe și va avea suprafața utilă de aproximativ 50 mp."

În Antecontractul de vânzare-cumpărare, autenticat sub nr.X din 09 decembrie 2015 este precizat:

◀la punctul 1.2: "Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea-prin grija și cheltuiala promitenților vânzatori-a documentației necesară înstrăinării (inclusiv obținerea intabulării și a apartamentării construcției) și deținerea de către promitentul cumpărător a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 31 ianuaie 2036."

◀la punctul 1.3:"**Prețul convenit** pentru înstrăinare este de **S Euro** (...), sumă plătitibilă din surse proprii ale promitentului cumpărător, astfel:

-S Euro (...), s-au achitat promitenților -vânzatori, cu titlu de avans, prin virament/depunere în unul din conturile promitentului-vânzător (...), astăzi, data perfectării acestui act.

-S Euro (...), se vor achita în 240 (...) rate lunare egale, din care 239 (...) rate a câte S euro(...) fiecare, iar ultima rată va fi de S euro (...)euro (...).Ratele se vor achita începând cu luna februarie 2016, (...)"

◀la punctul 1.4:"Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzătorii se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 30.01.2016 și până la data încetării efectelor prezentului antecontract (...)"

◀la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus.**"

Cu factura nr.12 din 14.01.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, **d.nul X, jud. Iași** facturează către d.nul X, "AVANS APARTAMENT" în valoare totală de S lei, din care TVA (5%) în sumă de S lei.

•Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr.104 din 14 ianuarie 2016, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "obligă să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nului X și d.nei X, "soți, sub regimul comunității legale," în calitate de promitent cumpărător, "dreptul de proprietate asupra apartamentului nr.2, parter, compus din două camere și dependințe, cu o suprafață utilă de 47,08 mp (...), având număr cadastral (...), înscris în Cartea Funciară nr.X –C2-U2, (...)."

În Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. 104 din 14 ianuarie 2016 este precizat:

◀la punctul 1.2: "Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea -prin grija și cheltuiala promitenților vânzătorii - a documentației necesară înstrăinării (inclusiv obținerea intabulării și a apartamentării construcției) și deținerea de către promitentul cumpărător a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 29 februarie 2036."

◀la punctul 1.3:"**Prețul convenit** pentru înstrăinare este de **S Euro** (...), **sumă plătilbilă din surse proprii ale promitentului cumpărător**, astfel:

-S Euro (...), s-au achitat promitenților -vânzătorii, cu titlu de avans, în numerar.

-S Euro (...), se vor achita în 240 (...) rate lunare egale, din care 239 (...) rate a câte S euro(...) fiecare, iar ultima rată va fi de S euro (...)euro (...).Ratele se vor achita începând cu luna martie 2016, (...)"

◀la punctul 1.4:"Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzătorii se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 29.02.2016 și până la data încetării efectelor prezentului antecontract (...)"

◀la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus.**"

Conform "*Jurnal pentru vânzări (decont) dezv*", perioada ianuarie 2016, anexat în copie la dosarul cauzei, rezultă că **d.nul X, jud. Iași**, a înregistrat factura nr.3 din data de 14.01.2016 emisă către d.nului X cu suma totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei.

•Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. 283 din 21 ianuarie 2016, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "obligă să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nului X, necăsătorit, în calitate de promitent cumpărător, "dreptul de proprietate asupra unui apartament, ce face parte din construcția locuință colectivă mică (...), în curs de intabulare. Apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică (...), astfel va fi amplasat la etajul 3 al construcției, va fi compus din două camere și dependințe și va avea suprafața utilă de aproximativ 50 mp."

În Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. 283 din 21 ianuarie 2016 este precizat:

◀la punctul 1.2: "Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea -prin grija și cheltuiala promitenților vânzatori - a documentației necesară înstrăinării (inclusiv obținerea intabulării și a apartamentării construcției) și deținerea de către promitentul cumpărător a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 31 martie 2036."

◀la punctul 1.3:"**Prețul convenit** pentru înstrăinare este de **S Euro** (...), sumă plătitibilă din surse proprii ale promitentului cumpărător , astfel:

-S Euro (...), s-au achitat promitenților -vânzatori, cu titlu de avans, în numerar, astăzi data perfectării acestui act;

-S Euro (...) se va achita promitenților -vânzatori prin virament/ depunere în unul din conturile promitentului-vânzător (...),astăzi data perfectării acestui act;

-S Euro (...), se vor achita în 240 (...) rate lunare, din care 239 8...) rate a câte S euro(...) fiecare, iar ultima rată va fi de S, euro (...)euro (...).Ratele se vor achita începând cu luna ianuarie 2016, (...)"

◀la punctul 1.4:"Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzatori se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 31.03.2016 și până la data încetării efectelor prezentului antecontract (...)"

◀la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus ."**

În data de 17.02.2017, d.nul X, a încheiat Contractul de furnizare a energiei electrice la clienți casnici nr. 3012175597, cu E-on Energie România, anexat în copie la dosarul cauzei, obiectul contractului fiind furnizarea energiei electrice la locul de consum din loc. Iași, strada (Stradela) X, nr.X, et.X ap.X.

Prin Procesul verbal de predare-primire încheiat în data de 20.02.2017, anexat în copie la dosarul cauzei, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de vânzător predă d.nului X, în calitate de beneficiar, un apartament din strada (Stradela) X nr.X, loc Iași, apartament ce dispune de următoarele bunuri:centrală termică, 4 calorifere, obiecte sanitare(chiuvetă cu baterie, WC cu capac, cadă, oglindă), chiuvetă de bucătărie.

Din documentul "Rezilierea antecontract de vânzare-cumpărare" din data de 16.11.2017, anexat la dosarul cauzei, document semnat atât de **d.nul X, jud. Iași** cât și de X, rezultă că s-a "convenit la anularea ante-contractului de vânzare -cumpărare nr. 283 din 21 ianuarie 2016 și la restituirea avansului de S euro (...), întrucât nu există o autorizație de construcție pentru apartamentul nr.15- mansardă. "

Se reține că documentul "Rezilierea antecontract de vânzare -cumpărare din data de 16.11.2017" nu este autentificat de un notar public.

•Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. 763 din 10 februarie 2016, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "obligă să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nei X, "căsătorită cu X", în calitate de promitent cumpărător, "dreptul de proprietate asupra apartamentului nr.3, parter, compus din două camere și dependințe, cu o suprafață utilă de 47,08 mp (...)."

În Antecontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr. 763 din 10 februarie 2016 este precizat:

◀la punctul 1.2: "Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea a documentației necesară înstrăinării și obținerea de către cumpărători a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 20 februarie 2016."

◀la punctul 1.3: "**Prețul convenit** pentru înstrăinare este de **SEuro** (...), sumă plătită din surse proprii ale promitentului cumpărător , astfel:

-S Euro (...), reprezentând echivalentul a S lei ,(...) la cursul de 4,49 lei/euro s-au achitat promitenților -vânzători, cu titlu de avans, prin virament/depunere în unul din conturile promitentului-vânzător (...), astăzi data perfectării acestui act (...)

-S euro(...) reprezentând diferența de preț, se vor achita prin virament/depunere la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare în formă autentică în unul din conturile promitentului-vânzător (...)."

◀la punctul 1.4: "Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzători se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu de astăzi data autentificării prezentului înscris (...)"

◀la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus.**"

Prin Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 1019 din 19 februarie 2016, **d.nul X, jud. Iași** transmite (vinde) d.nei X, căsătorită cu X, dreptul de proprietate a apartamentului nr.3, compus din 2 camere și dependințe, cu o suprafață utilă de 47,08 mp, situat în mun. Iași, stradela X nr.X, parter, jud. Iași, cu suma de S Euro inclusiv TVA de 5% în valoare de S euro, echivalentul a S lei (4,49 lei/euro).

Prin Declarația notarială autenticată sub nr.1.020 din 19 februarie 2016, anexată în copie la dosarul cauzei, d.na X declară că "în legătură cu achiziționarea apartamentului nr.3 ce face obiectul Contractului de vânzare-cumpărare autenticat sub nr. 1019/19.02.2016 de notar public X din Iași", "îndeplinesc condițiile stabilite la art. 291 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal pentru achiziția unui apartament cu cota redusă de TVA, respectiv că nu am deținut și nu dețin nicio locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5% TVA, (...) ."

•Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare, autenticat sub nr. 1.742 din 23 martie 2016, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "obligă să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nului X și d.nei X , "soți sub regimul comunității legale", în calitate de promitent cumpărător, "dreptul de proprietate asupra unui apartament ce face parte din construcția locuință colectivă mică (...), în curs de intabulare. Apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică (...), astfel va fi amplasat la etajul 3 al construcției, va fi compus din două camere și dependințe și va avea suprafața utilă de aproximativ 63 mp.

(...) La această dată etajul 3 (mansarda) este în curs de autorizare.

Imobilul se va înstrăina liber de orice sarcini sau litigii, vânzătorii urmând să îi garanteze pe cumpărători de evicțiune."

În Antecontractul de vânzare-cumpărare, autenticat sub nr. 763 din 10 februarie 2016 este precizat:

◀la punctul 1.2: "Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea a documentației necesară înstrăinării și obținerea de către cumpărători a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 30 martie 2036."

◀la punctul 1.3:"**Prețul convenit** pentru înstrăinare este de **S Euro** (...), sumă plătită din surse proprii ale promitentului cumpărător , astfel:

-S Euro (...), s-au achitat promitenților -vânzătorii, cu titlu de avans,(...) în numerar, la data data perfectării acestui act (...)

-S euro(...) se vor achita în 240 (...) rate lunare, din care 239 (...) rate a câte S euro (...) fiecare, iar ultima rată va fi de S euro (...).Ratele se vor achita începând cu luna aprilie 2016, (...)"

◀la punctul 1.4: "Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzătorii se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 31.03.2016 și până la data încetării efectelor prezentului antecontract (...)"

◀la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus .**

•Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare, autenticat sub nr. 3.199 din 17 mai 2016, **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "obligă

să transmită prin vânzare cu act autentic", d.nului X și d.nei X, "soți sub regimul comunității legale", în calitate de promitent cumpărător, "dreptul de proprietate asupra unui apartament ce face parte din construcția locuință colectivă mică (...), în curs de intabulare. Apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică (...), astfel va fi amplasat la etajul 3 al construcției, va fi compus din una cameră și dependințe și va avea suprafața utilă de aproximativ 37 mp.

(...) La această dată etajul 3 (mansarda) este în curs de autorizare.

Imobilul se va înstrăina liber de orice sarcini sau litigii, vânzătorii urmând să îi garanteze pe cumpărători de evicțiune."

În Anteccontractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr.3199 din 17 mai 2016 este precizat:

◀la punctul 1.2: "Contractul de vânzare- cumpărare propriu zis se va încheia la biroul notarial ales de comun acord de părți, îndată după completarea a documentației necesară înstrăinării și obținerea de către cumpărători a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de 31 mai 2036."

◀la punctul 1.3: "**Prețul convenit** pentru înstrăinare este de **S Euro** (...), sumă plătitibilă din surse proprii ale promitentului cumpărător , astfel:

-S Euro (...), reprezentând echivalentul a S lei,(...) s-au achitat promitenților -vânzători, cu titlu de avans,(...) în numerar, la data data perfectării acestui act (...);

-S Euro (...) se va achita promitentului-vânzător, cu titlu de avans, prin virament/depunere, în unul din conturile promitentului -vânzător (...), astăzi data perfectării acestui act;

-S Euro (...) se vor achita în 240 (...) rate lunare, din care 239 (...) rate a câte S euro (...) fiecare, iar ultima rată va fi de S euro (...). Ratele se vor achita începând cu luna iunie 2016, (...)"

◀la punctul 1.4: "Ca garanție a finalizării tranzacției, promitenții vânzători se obligă să predea promitentului -cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de 31.05.2016 și până la data încetării efectelor prezentului anteccontract (...)"

◀la punctul 5: "**Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus .**"

Din documentul "Rezilierea ante-contract de vânzare -cumpărare" din data de 16.11.2017, document semnat atât de **d.nul X, jud. Iași** cât și de X, anexat la dosarul cauzei, rezultă că s-a "convenit anularea ante-contractului de vânzare -cumpărare nr. 3.199 din 17 mai 2016 și la restituirea avansului de S euro (...), întrucât nu există o autorizație de construcție pentru apartamentul nr.16- mansardă "

Se reține că documentul "Rezilierea ante-contract de vânzare -cumpărare" din data de 16.11.2017 nu este autentificat de un notar public.

Din documentele mai sus prezentate, se reține că **d.nul X, jud. Iași** a construit, în loc. Iași, str. (Stradela) X nr.X , jud. Iași, în baza Autorizației de construire nr. X o "*locuință colectivă mică pe teren proprietate*", care la terminarea lucrărilor, conform "Proces-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.X" nu avea finalizate lucrările de tencuieli, zugrăveli și montarea tâmplăriei.

Se reține că **d.nul X, jud. Iași**, în perioada 29.06.2015- mai 2016, a încheiat 16 antecontracte de vânzare-cumpărare autentificate la BNP X din Iași.

Se reține că în cele 16 antecontracte de vânzare-cumpărare autentificate la BNP X din Iași se precizează că **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător, se "*obligă să transmită prin vânzare cu act autentic*" d.nului/dnei (...) în calitate de promitent-cumpărător, dreptul de proprietate asupra unui apartament ce face parte din construcția locuință colectivă mică, în curs de intabulare și că apartamentul urmează a fi dezmembrat (apartamentat) din construcția locuință colectivă mică.

Se reține că din cele 16 apartamente pentru care s-au încheiat antecontracte de vânzare-cumpărare autentificate la BNP X din Iași, 12 apartamente sunt amplasate la parter, et.1 și etaj 2, construcție ce a fost autorizată, conform Autorizației de construire nr.X, iar 4 (patru) apartamente sunt amplasate la et. 3 (mansardă) fără autorizație de construire (în antecontractele de vânzare-cumpărare nr.1742/23.03.2016 și nr.3.199/17.05.2016 specificându-se "*la această dată etajul 3 <mansardă> este în curs de autorizare*").

Se reține că în fiecare antecontract de vânzare-cumpărare la punctul 1.3 este precizat "*Prețul convenit pentru înstrăinare este de (...) sumă platibilă din surse proprii ale promitentului cumpărător , astfel: (...) lei s-au achitat promitentului cumpărător , cu titlu de avans; (...) leuro se vor achita în (...) rate lunare (...)*" iar la punctul 1.4 se precizează "*Ca garanție a finalizării tranzacției promitenții vânzatori se obligă să predea promitentului cumpărător posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare cel târziu începând cu data de și până la data încetării efectelor prezentului antecontract.*"

Se reține că apartamentele ce fac obiectul antecontractelor de vânzare-cumpărare autentificate la BNP X din Iași, au fost predate promitenților cumpărători, conform Proceselor verbale de predare-primire, începând cu luna ianuarie 2017, dată ce se încadrează în perioada înscrisă în antecontractele de vânzare cumpărare, astfel:

-data înscrisă în antecontractul nr. 3.111/29.06.2015 pentru promitentul cumpărător X- "*cel târziu începând cu data de 01.12.2015 și până la data încetării efectelor acestui contract*", data înscrisă în Procesul verbal de predare -primire fiind 09.02.2017;

-data înscrisă în antecontractul nr. 3.881/28.07.2015 pentru promitentul cumpărător X -"*cel târziu începând cu data de 01.11.2015 și până*"

la data încetării efectelor acestui contract", data înscrisă în Procesul verbal de predare -primire fiind 07.02.2017;

-data înscrisă în antecontractul nr. 4.998/02.09.2015 pentru promitentul cumpărător X și X - "cel târziu începând cu data de 01.11.2015 și până la data încetării efectelor acestui contract", data înscrisă în Procesul verbal de predare -primire fiind 20.01.2017;

-data înscrisă în antecontractul nr. 5.431/21.09.2015 pentru promitentul cumpărător X și X - "cel târziu începând cu data de 31.12.2015 și până la data încetării efectelor acestui contract", data înscrisă în Procesul verbal de predare -primire fiind 07.04.2017;

-data înscrisă în antecontractul nr. 6.174/19.10.2015 pentru promitentul cumpărător X și X - "cel târziu începând cu data de 31.12.2015 și până la data încetării efectelor acestui contract", data înscrisă în Procesul verbal de predare -primire fiind 24.03.2017;

-data înscrisă în antecontractul nr. 6.066/14.10.2015 pentru promitentul cumpărător X și X - "cel târziu începând cu data de 15.12.2015 și până la data încetării efectelor acestui contract", data înscrisă în Procesul verbal de predare -primire fiind 14.03.2017;

-data înscrisă în antecontractul nr. 6.541/04.11.2015 pentru promitentul cumpărător X și X - "cel târziu începând cu data de 15.12.2015 și până la data încetării efectelor acestui contract", data înscrisă în Procesul verbal de predare -primire fiind 19.02.2017;

-data înscrisă în antecontractul nr. 6.893/19.11.2015 pentru promitentul cumpărător X și X - "cel târziu începând cu data de 31.12.2015 și până la data încetării efectelor acestui contract", data înscrisă în Procesul verbal de predare -primire fiind 19.02.2017;

-data înscrisă în antecontractul nr. 7.011/26.11.2015 pentru promitentul cumpărător X - "cel târziu începând cu data de 31.12.2015 și până la data încetării efectelor acestui contract", data înscrisă în Procesul verbal de predare -primire fiind 23.09.2017;

-data înscrisă în antecontractul nr. 7.032/26.11.2015 pentru promitentul cumpărător X și X - "cel târziu începând cu data de 15.01.2016 și până la data încetării efectelor acestui contract", data înscrisă în Procesul verbal de predare -primire fiind 19.02.2017;

-data înscrisă în antecontractul nr. 7.231/09.12.2015 pentru promitentul cumpărător X și X pentru apartament situat la et.3 (mansardă) - "cel târziu începând cu data de 30.01.2016 și până la data încetării efectelor acestui contract", la dosarul contestației nu este Procesul verbal de predare;

-data înscrisă în antecontractul nr. 104/14.01.2016 pentru promitentul cumpărător X și X - "cel târziu începând cu data de 29.02.2016 și până la data încetării efectelor acestui contract", la dosarul contestației nu este Procesul verbal de predare;

-data înscrisă în antecontractul nr.763/10.02.2016 pentru promitentul cumpărător X - "de astăzi data autentificării prezentului înscris și până la data

încetării efectelor acestui contract", s-a întocmit contract de vânzare cumpărare nr. 1019 din 19.02.2016;

-data înscrisă în antecontractul nr. 283/21.01.2016 pentru promitentul cumpărător X-"cel târziu începând cu data de 31.03.2016 și până la data încetării efectelor acestui contract", pentru apartament situat la et.3 (mansardă), data înscrisă în Procesul verbal de predare -primire fiind 20.02.2017, antecontract reziliat în data de 16.11.2017, rezilierea antecontractului de vânzare cumpărare autentificat la BNP X din Iași cu nr.104/14.01.2016, nefiind făcută printr-un act autentificat de un notar.

-data înscrisă în antecontractul nr. 1.742/23.03.2016 pentru promitentul cumpărător X și X, pentru apartament situat la et.3 (mansardă) - cel târziu începând cu data de 31.03.2016 și până la data încetării efectelor acestui contract", la dosarul contestației nu este Procesul verbal de predare- primire;

-data înscrisă în antecontractul nr. 3.199/17.05.2016 pentru promitentul cumpărător X și X, pentru apartament situat la et.3 (mansardă) - cel târziu începând cu data de 31.05.2016 și până la data încetării efectelor acestui contract", la dosarul contestației nu este Procesul verbal de predare-primire, antecontract reziliat în data de 16.11.2017, rezilierea antecontractului de vânzare cumpărare autentificat la BNP X din Iași cu nr.3.199/17.05.2016 nefiind făcută printr-un act autentificat de un notar.

În speță sunt aplicabile și prevederile art.126 alin.(1) lit.a), art.128 alin.(1) și alin.(3) lit.a), art.134¹ alin.(1) și alin.(6), art. 134² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015:

ART. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

ART. 128 Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;

ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.

ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;

Începând cu data de 01.01.2016, sunt aplicabile prevederile art.268 alin.(1) lit.a), art.270 alin.(1), art.280 alin.(1) și alin.(2), art.281 alin.(1) și alin.(9), art 282 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

”ART. 268 - Operațiuni impozabile

(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272 , constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată

ART. 270 - Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar

ART. 280 - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

1)Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

ART. 281 - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului

ART. 282 - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora.

Raportat la starea reală de fapt dedusă judecății devin pe deplin incidente dispozițiile legale precitate, respectiv în cazul de față promisiunile de vânzare-cumpărare și procesele verbale de predare-primire reprezintă operațiuni economico-financiare în baza cărora petenta avea obligația de a înregistra și a declara taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă valorii bunurilor livrate ca urmare a predării bunurilor imobile spre folosință către cumpărător la data predării acestora.

Într-adevăr, transferul dreptului de proprietate nu operează decât în momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare, dar problema de drept supusă dezbaterii vizează un cu totul alt aspect și anume: dacă pentru veniturile încasate de petentă cu TVA-ul aferent la momentul cedării folosinței bunurilor imobile există sau nu obligația înregistrării acestora în evidența contabilă a petentei și a înregistrării și declarării taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă în condițiile în care procedând la analiza promisiunilor/ antecontractelor de vânzare-cumpărare încheiate de petentă la pct.2 rezultă în mod indubitabil că promitentul cumpărător s-a obligat să achite avansul și ratele eşalonate stabilite la pct.1.2 inclusiv TVA la data încheierii respectivelor acte juridice.

În condițiile date suntem în prezența expresă a unei promisiuni bilaterale de vânzare-cumpărare, a unui antecontract, care a dat naștere la un drept de creanță, încă din momentul în care s-a dat efectiv în folosință bunul, una din părți *"fiind obligată față de cealaltă să vândă la prețul stabilit și la*

termenul stipulat", în caz de refuz, beneficiarul având dreptul la daune interese potrivit regulilor aplicabile obligației de a face, potrivit Codului civil.

Cu alte cuvinte, prin antecontractul încheiat de către părți creanța pretinsă de petent persoanelor fizice, are o valoare certă fiind determinată precis ca întindere și cuantificare și chiar dacă nu s-a realizat transferul dreptului de proprietate prin promisiunile bilaterale încheiate cu această rezervă se constată și se recunosc retroactiv drepturi preexistente.

Din prevederile art.140 alin.(2¹) din vechiul cod fiscal și art. 291 alin.(3) din noul cod fiscal, se reține că, cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare, și că orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5.

Cota de TVA aplicabilă este cota în vigoare la data faptului generator. Faptul generator intervine la data livrării bunurilor.

Din punctul de vedere al TVA, conform prevederilor de la art.134 ¹ din vechiul cod fiscal și art. 270 alin. (3) lit. a) din noul cod fiscal, sunt considerate, livrări de bunuri predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing.

Se reține că în Raportul de inspecție fiscală nr.X/28.02.2019 organele de inspecție fiscală precizează:"*Domnul X a refuzat să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală antecontractele de vânzare-cumpărare autentificate la BNP X, astfel ca s-au solicitat BNP X copii după actele de vânzare-cumpărare în care dl. X are calitatea de vânzător sau promitent-vânzător, prin adresele nr. X și nr. X. BNP X ne-a transmis documentele solicitate prin adresa nr. X.*

Echipa de inspecție fiscală a constatat că la data încheierii Antecontractelor de vanzare cumpărare, X – persoana fizică nu a deținut o declarație prin care promitenții cumpărători ar fi îndeplinit condițiile prevăzute de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal la art. 140, alin (2¹), precum și normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv art. 291, alin (3), lit. c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, normele de aplicare a art. 291, adoptate prin Hotărârea de Guvern nr. 1 din 06.01.2016, motiv pentru care ar fi trebuit să se colecteze T.V.A. la cota standard și nu la cota redusă de 5%.

(...)

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au aplicat cotele standard de TVA aferente prețului integral al apartamentelor, fiind specificat în fiecare antecontract de vânzare-cumpărare prețul total convenit și data până la care promitenții vânzători se obligă să predea promitenților cumpărători posesia și folosința apartamentelor promise spre vânzare."

Se reține că organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată la cota standard aferentă prețului integral al apartamentelor, preț specificat în fiecare antecontract de vânzare cumpărare, considerând faptul

generator ca fiind data la care **d.nul X, jud. Iași**, în calitate de promitent vânzător se obligă să predea promitenților cumpărători posesia și folosința apartamentelor promise spre vânzare data înscrisă în antecontractele de vânzare cumpărare la pct. 1.4, fără a ține cont de faptul că nu este o "dată înscrisă ferm în aceste documente", ci reprezintă un interval de timp, respectiv "cel târziu începând cu data de (...) și până la data încetării efectelor acestui contract".

Urmare depunerii la dosarul contestației, în copie, a declarațiilor pe propria răspundere date de promitenții-cumpărători, a proceselor verbale de predare primire a apartamentelor către promitenții- cumpărători, a corespondenței purtate cu Municipiul Iași în ceea ce privește autorizarea construcției-etaj 3 (mansardă) și racordare la energia electrică a "*construcției locuință colectivă mică*", organul de soluționare competent a solicitat, prin e-mailul din data de 03.07.2019, organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, să formuleze un punct de vedere referitor la documentele depuse de contestatar, ținând cont și de răspunsurile date de Direcția Generală de Asistență pentru Contribuabili - ANAF nr.X/02.08.2017 și adresele nr. X/28.04.2017 și nr. X31.07.2017 emise de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale.

Prin e-mail, în data de 04.07.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, au transmis completările la Referatul nr. X/09.05.2019 privind propunerea de soluționare a contestației, precizând:

"1) După cum am specificat în Raportul de inspecție fiscală nr. X8/28.02.2019 pentru contribuabilul X și în REFERATUL privind propunerea de soluționare a contestației nr. X/09.05.2019, domnul X a refuzat să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală Antecontractele de vânzare-cumpărare autentificate la BNP X care să justifice veniturile obținute din vânzarea imobilelor construite în Iași, stradela X nr. X în baza autorizației de construire nr. X. Prin urmare, s-au solicitat BNP X copii după actele de vânzare-cumpărare în care dl. X are calitatea de vânzător sau promitent-vânzător, prin adresele nr. X/18.12.2018 și nr. X/18.01.2019.

BNP X a transmis documentele solicitate prin adresele nr. X/15.01.2019 și nr. X/11.02.2019.

Deci, organul de inspecție fiscală a avut la dispoziție doar antecontractele de vânzare-cumpărare autentificate la BNP X pentru a aprecia starea de fapt fiscală în ceea ce privește veniturile realizate și TVA colectată pentru contribuabilul X.

2) Referitor la precizarea că există procese verbale de predare – primire, întocmite de vânzător (contribuabilul verificat), ulterior antecontractelor, cu cumpărătorii apartamentelor, așa cum am precizat în Referatul privind propunerea de soluționare a contestației nr. X/09.05.2019, **ACEASTEA NU AU FOST PREZENTATE NICIODATA** organului de inspecție fiscală.

Opinia organului de control este că acestea **au fost întocmite după finalizarea inspecției fiscale** și în plus nu pot modifica un ACT NOTARIAL EXISTENT, decât dacă ar fi devenit o anexa a acestuia, anexa parte integrantă în actul notarial.

3) Referitor la precizarea dvs. din email-ul transmis în data de 03.07.2019, că în data de 07.06.2019, urmare solicitării de către Serviciul Contestații a **declarațiilor notariale pentru aplicarea cotei de TVA de 5% din care să rezulte data încheierii acestora**, d-nul Stirbu a depus la sediul DGRFP lași aceste declarații, datate **cu date cuprinse între 25.02.2019-27.02.2019**, împreună cu două documente de reziliere a antecontractelor din data de 16.11.2017- X și X, precizăm că organul de inspecție fiscală a apreciat corect în cadrul inspecției fiscale data la care a intervenit faptul generator,

(...)

După cum rezultă din email-ul primit de la dvs., data autentificării Declarațiilor notariale de către promitenții cumpărători este cuprinsă în intervalul 25.02.2019-27.02.2019.

În condițiile în care Proiectul Raportului de inspecție fiscală este încheiat la data de 18.02.2019, iar Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. X8/28.02.2019, organul de inspecție fiscală nu avea cum să țină cont de aceste declarații prin care promitenții cumpărători încearcă să îndeplinească condițiile prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal la art. 140, alin (2[^]1), precum și normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv art. 291, alin (3), lit. c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, normele de aplicare a art. 291, adoptate prin Hotărârea de Guvern nr. 1 din 06.01.2016.

În baza prevederilor din cuprinsul antecontractelor, precum și în baza prevederilor art. 11 din NCF, s-a stabilit că majoritatea tranzacțiilor reprezintă în fapt, **VÂNZĂRI CU PLATA ÎN RATE**, mascate ca antecontracte, în scopul evitării colectării în totalitate a TVA datorate.

Conform prevederilor din cuprinsul antecontractelor încheiate de X, în calitate de promitent-vânzător, predarea către cumpărător s-a făcut la o dată înscrisă ferm în aceste documente, cu obligații de plata stabilite conform unui scadențar, ceea ce a determinat reinterpretarea tranzacției de către organul de inspecție fiscală și colectarea TVA, pentru întreaga sumă din antecontract, la data la care s-a prevăzut în antecontracte predarea bunului.

De la acea dată cumpărătorii s-au comportat ca și proprietari.

Întrucât la data semnării antecontractelor sau la data predării apartamentelor cumpărătorii nu aveau declarații notariale pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, organul de inspecție fiscală s-a aflat în situația de a aplica cota standard de la momentul respectiv".

Nu poate fi reținută afirmația organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală nr. X8/28.02.2019, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/28.02.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, precum că: "În data de (...) a fost autentificat la BNP X

Antecontractul de vânzare-cumpărare nr.(...), prin care este **vândut** către (...)" motivat de faptul că la pct.1.1 din antecontractele de vânzare-cumpărare este specificat că " noi promitenții vânzători (...) ne obligăm să transmitem prin vânzare cu act autentic, promitenților cumpărători (...) dreptul de proprietate asupra unui apartament (...)", la punctul 1.2 este specificat "Contractul de vânzare -cumpărare propriu-zis se va încheia (...) îndată după (....) obținerea de către promitenții -cumpărători a fondurilor bănești necesare cumpărării, dar nu mai târziu de data de (...)" iar la pct 5 este specificat că "Actul de față nu transmite proprietatea asupra imobilului descris mai sus".

Nu poate fi reținută afirmația organelor de inspecție fiscală din adresa transmisă prin e-mailul din data de 04.07.2019, privind completările la Referatul nr.X/09.05.2019 privind propunerea de soluționare a contestației, precum că: "Conform prevederilor din cuprinsul antecontractelor încheiate de X, în calitate de promitent-vânzător, predarea către cumpărător s-a făcut la o dată înscrisă ferm în aceste documente, cu obligații de plată stabilite conform unui scadențar, ceea ce a determinat reinterpretarea tranzacției de către organul de inspecție fiscală și colectarea TVA, pentru întreaga sumă din antecontract, la data la care s-a prevăzut în antecontracte predarea bunului. De la acea dată cumpărătorii s-au comportat ca și proprietari", motivat de faptul că în antecontractele de vânzare cumpărare încheiate, la pct 1.4 nu este o dată înscrisă ferm, ci reprezintă un interval de timp, respectiv este înscris "promitenții vânzători se obligă să predea promitenților- cumpărători posesia și folosința apartamentului promis spre vânzare, cel târziu începând cu data de (...) și până la data încetării efectelor acestui contract".

Se reține că în toate declarațiile notariale pe propria-răspundere date de promitenții cumpărători, depuse la dosarul contestației, inițial în copie din care nu rezulta data întocmirii și ulterior în copie față/verso cu data înregistrării la notarul public, promitentul cumpărător declară "pe propria răspundere -sub sanțiunea legii penale române privind falsul în declarații -că atât la momentul încheierii antecontractului, cât și în prezent îndeplineam/îndeplinesc condițiile stabilite la art.(...), respectiv că nu am deținut și nu deținem nicio locuință în proprietate, pe care să o fi achiziționat cu cota de 5% TVA, în caz contrar revenindu-mi obligația de achitare a TVA-ului standard de 24%, 19%."

Se reține că, în Raportul de inspecție fiscală nr. X/28.02.2019, organele de inspecție fiscală precizează că:

- "Inspectia fiscala s-a efectuat la sediul AJFP IASI-AIF-SIFPF 1, Iasi - B-dul Ștefan cel Mare și Sfânt nr. 47-49" ;

- "Domnul X a refuzat să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală antecontractele de vânzare-cumpărare autentificate la BNP X, astfel că s-au solicitat BNP X copii după actele de vânzare-cumpărare în care dl. X are calitatea de vânzător sau promitent-vânzător, prin adresele nr. X/18.12.2018 și nr. X/18.01.2019. BNP X ne-a transmis documentele solicitate prin adresa nr. X/11.02.2019."

Se reține că, în Referatul nr. X/09.05.2019 privind propunerea de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală precizează că: *"De la data de 11.12.2018, dl. X nu a mai prezentat alte documente care să permită organului de inspecție fiscală alte constatări decât cele cuprinse în Raport"*.

Se reține că organele de inspecție fiscală nu au purtat nicio corespondență cu **d.nului X, jud. Iași**, în ceea ce privește prezentarea documentelor justificative privind livrarea apartamentelor (solicitarea proceselor-verbale de predare primire, declarații pe propria răspundere a promitenților cumpărători, actul de dezmembrare/apartamentare a locuinței colectivă mică, etc) și nu au fost solicitate note explicative.

Se reține că urmare depunerii de către contestatar, în copie, a proceselor de predare primire, a declarațiilor pe proprie răspundere a promitenților -cumpărători și a corespondenței purtate de **d.nul X, jud. Iași** cu Municipiul Iași în ceea ce privește emiterea certificatului de urbanism pentru *"Mansardare locuință colectivă mică existentă pe teren proprietate"* și a amplasării rețelei de alimentare cu energie electrică, organele de inspecție fiscală prin e-mailul din data de 04.07.2019 s-au limitat la a preciza că:

"organul de inspecție fiscală a avut la dispoziție doar antecontractele de vânzare-cumpărare autentificate la BNP X pentru a aprecia starea de fapt fiscală în ceea ce privește veniturile realizate și TVA colectată pentru contribuabilul X".

-procesele verbale de predare primire **"au fost întocmite după finalizarea inspecției fiscale și în plus nu pot modifica un ACT NOTARIAL EXISTENT, decât dacă ar fi devenit o anexa a acestuia, anexa parte integrantă în actul notarial"**, fără a demonstra că procesele verbale de predare -primire au fost întocmite după finalizarea inspecției fiscale ;

- în ceea ce privește declarațiile notariale depuse de contestatar la dosarul contestației, se precizează că *"X a depus la sediul DGRFP Iași aceste declarații, datate **cu date cuprinse între 25.02.2019-27.02.2019**, împreună cu două documente de reziliere a antecontractelor din data de 16.11.2017- X și X, precizăm că organul de inspecție fiscală a apreciat corect în cadrul inspecției fiscale data la care a intervenit faptul generator (...)"* *"In condițiile în care Proiectul Raportului de inspecție fiscală este încheiat la data de 18.02.2019, iar Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. X8 /28.02.2019, organul de inspecție fiscală nu avea cum să țină cont de aceste declarații prin care promitenții cumpărători încearcă să îndeplinească condițiile prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal la art. 140, alin (2¹), precum și normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv art. 291, alin (3), lit. c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, normele de aplicare a art. 291, adoptate prin Hotărârea de Guvern nr. 1 din 06.01.2016"*.

Prin Adresa nr. X/28.04.2017, Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, comunică Direcției Generale de Asistență pentru Contribuabili-A.N.A.F (*privind aplicarea cotei reduse de TVA de 5% la livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, în cazul în care declarația pe*

propria răspundere autenticată de notar a fost dată ulterior încheierii contractului de vânzare-cumpărare), că "condițiile legale de aplicare a cotei reduse de TVA de 5% sunt prevăzute de Codul fiscal, și nu de normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și trebuie îndeplinite de către cumpărător la data la care intervine faptul generator, respectiv la data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar ."

Totodată, se reține că, potrivit jurisprudenței instanțelor de contencios administrativ, instanțele de judecată au admis constant acțiunile contribuabililor în privința aplicării cotei reduse de TVA de 5% la livrările de locuințe, atunci când declarațiile pe proprie răspundere au fost autentificate ulterior încheierii tranzacțiilor. Instanțele au dezvoltat considerente care au dat întâietate fondului îndeplinirii condiției privind nedeținerea în proprietate a unei locuințe achiziționate cu cotă redusă de TVA, indiferent de momentul autentificării declarațiilor, spre exemplu sentința civilă nr. X/7.11.2014 pronunțată de Tribunalul București în dosarul nr. X/3/2013 privind contribuabilul Avangarde Home S.R.L, sentința civilă nr. X/ 26.05.2015 pronunțată de Tribunalul București în dosarul nr. X/3/014 privind contribuabilul X S.R.L, decizia civilă nr. X/08.03.2016 pronunțată de Curtea de Apel București în dosarul nr. X/3/014 privind contribuabilul X S.R.L, decizia civilă nr. X/22.04.2016 dată de Curtea de Apel București în dosarul nr. X/3/015 privind contribuabilul X.

Nu poate fi reținută afirmația **d.nului X, jud. Iași** precum că *"Prin factura nr. 1/10.02.2016 emisă cumpărătorului, TVA 5% este de S lei. În acest caz, TVA colectată și plătită a fost de S lei, contrar celor arătate de organele de inspecție fiscală care susțin că s-a colectat doar S lei, suma de S lei stabilită suplimentar fiind nejustificată"* motivat de faptul că în Raportul de inspecție fiscală nr.X /28.02.2019 organele de inspecție fiscală precizează că a fost declarat prin decunțul de TVA aferent lunii februarie 2016 un TVA colectat (cotă 5%) în sumă de S lei față de suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr.1/10.02.2016.

Nu poate fi reținută afirmația **d.nului X, jud. Iași** precum că *"întrucât livrarea bunurilor conform proceselor verbale de predare – primire a intervenit după data de 31 decembrie a anului următor primei utilizări, atrage aplicabilitatea prevederilor art. 292 alin.2 lit.f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, care scutește la plata TVA vânzarea acestor imobile. Cum data primei utilizări este apreciată ca fiind data procesului verbal de recepție, iar livrarea apartamentelor către beneficiari a intervenit, conform proceselor verbale de primire în anul 2017, livrarea este scutită de TVA, iar declarația de 5% nu era necesară",* pe următoarele considerente:

-prin Proces-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.109 din 06.03.2015, comisia de recepție a admis recepția pentru lucrările de *"Construire locuință colectivă mică pe teren proprietate"*, lucrare efectuată în baza autorizației nr.105, eliberată de Primăria Municipiului Iași la data de 29.01.2015.

-în antecontractele de vânzare-cumpărare încheiate după data de 31.12.2015, la pct.1.1 se precizează că promitenții vânzători "ne obligăm să transmitem prin vânzare cu act autentic, promitenților cumpărători (...) dreptul de proprietate asupra unui apartament (...)"

- livrarea apartamentelor rezultate din apartamentarea "locuinței colective mică pe teren proprietate" se încadrează la prevederile art.140 alin.(2¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare respectiv art.291 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și cele expuse la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține că, operațiunile care au determinat impunerea în cauză trebuie analizate de organele de inspecție fiscală nu limitativ, ci prin prisma tuturor prevederilor legale, ținând cont de faptul că între petent și promitenții cumpărători s-au încheiat antecontracte de vânzare cumpărare și nu contracte de vânzare- cumpărare cu plata în rate, transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar s-a făcut în baza Proceselor verbale de predare primire a apartamentelor, există declarații pe proprie răspundere a promitenților-cumpărători date ulterior datei încheierii antecontractelor de vânzare-cumpărare și documente de reziliere a unor antecontracte de vânzare-cumpărare.

De asemenea, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte;

-organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

Se reține că în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei pe valoarea adăugată colectate în raport de documentele contribuabilului.

Această analiză a operațiunilor, în întregul lor, se impune datorită faptului că echipa de inspecție fiscală nu a analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, deoarece **d.nul X, jud. Iași** nu a prezentat documentele financiar-contabile în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt fiscală, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar aceasta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Ca urmare în speță sunt aplicabile prevederile art.276 alin.(1) și art.279, alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

„Art.276

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

„Art. 279 Soluții asupra contestației

(....)

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și

pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

Se vor avea în vedere și prevederile punctelor 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicare titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, unde se precizează:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. 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.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Organul fiscal va avea în vedere și prevederile art.281 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că :

„ART. 281 Comunicarea deciziei și calea de atac

(....)

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face în termen de 60 de zile în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, de la data aducerii la cunoștința organului fiscal a deciziei de desființare.”

De asemenea, vor ține cont și de prevederile art.129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv :

ART. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

Pe cale de consecință, se va desființa Decizia de impunere nr. X/28.02.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/28.02.2019, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma de **S lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca în termen 30 zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare .

3.2.2. În ceea ce privește suma de S lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. X/28.02.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/28.02.2019

Cauza supusă soluționării este dacă d.nului X, jud. Iași datorează suma de S lei reprezentând imozit pe venit aferent venitului net realizat în perioada 01.06.2017-31.12.2017, în condițiile în care contestatorul nu face dovada cu documente justificative că veniturile luate în calcul de organele de inspecție fiscală nu sunt reale, iar pentru antecontractele de vânzare-cumpărare autentificate de notar, reziliate nu s-au prezentat acte adiționale sau acte de reziliere autentificate de un notar și nici dovada restituirii avansului încasat aferente acestor antecontracte de vânzare - cumpărare reziliate

În fapt, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **d.nului X, jud. Iași**, un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

Organele de inspecție fiscală precizează că în urma verificărilor efectuate, fiind în imposibilitatea de a intra în posesia extraselor de cont bancar ale **d.nul X, jud. Iași**, au calculat venitul net/pierdere fiscală, pentru perioada 01.01.2017- 31.05.2017, ținând cont de faptul că prețul convenit în fiecare Antecontract de vânzare-cumpărare încheiat, în perioada 2015-2016, a fost achitat de cumpărători în rate lunare, plătibile până la data de 30.03.2036, conform specificațiilor din fiecare contract. Pentru fiecare contract, organele de inspecție fiscală au luat în calcul rata lunară de plată, eșalonată pe lunile ianuarie – mai 2017, luând în considerație cursul Euro/Ron comunicat de BNR pentru ultima zi a fiecărei luni, așa cum este specificat în antecontractele de vânzare-cumpărare.

În urma verificărilor efectuate, a actelor financiar contabile existente la dosar, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe venit, pentru perioada 01.01.2017-31.05.2017, astfel:

Explicatii	Rezultat conform control (lei)
Anul 2017 perioada 01.01.2017-31.05.2017	
Venit brut (încasări din extrase de cont și chitanțe)	S
Cheltuieli deductibile	S
Venit net	S
Pierdere reportată din perioada precedentă	S
Pierdere cumulată	S
Impozit pe venit	S

Conform prevederilor Legii 29/2018, privind anularea unor obligatii fiscale, organul de inspecție fiscală nu a stabilit impozit pe venit pentru perioada 01.01.2017-31.05.2017.

Pentru perioada iulie-decembrie 2017, pentru fiecare contract, organele de inspecție fiscală au luat în calcul rata lunară de plată, eșalonată pe lunile iunie – decembrie 2017, luând în considerare cursul Euro/Ron comunicat de BNR pentru ultima zi a fiecărei luni din anul 2017, așa cum este specificat în antecontractele de vânzare-cumpărare, și conform art. 68 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează: *“ART. 68 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate.*

(2) Venitul brut cuprinde:

a) **sumele încasate** și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității”.

Organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit, pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, astfel:

Explicatii	Rezultat conform control (lei)
Anul 2017 perioada 01.06.2017-31.12.2017	
Venit brut (încasări din extrase de cont șichitante)	S
Cheltuieli deductibile	S
Venit net	S
Pierdere reportată din perioada precedentă	S
Venit net	S
Impozit pe venit	S

D.nul X, jud. Iași precizează că organele de inspecție fiscală, în ceea ce privește stabilirea impozitului pe venit, au avut în vedere graficul de plată stabilit de către promitenții vânzatori și promitenții cumpărători prin antecontractele de vânzare – cumpărare.

Se precizează că, în realitate aceste plăți nu au fost efectuate cu respectarea graficului de plăți, "fie ca urmare a desființării promisiunilor de vânzare – cumpărare, fie ca urmare a întârzierii în livrarea bunurilor."

Se precizează că pentru cele 4 apartamente edificate la mansardă, antecontractele încheiate cu promitenții cumpărători au fost desființate, iar sumele achitate au fost restituite, respectiv avansuri în valoare de S euro, ceea ce a modificat baza de impunere cu S lei (4,5558 lei/euro).

Totodată, se precizează că, organele de inspecție fiscală au greșit analizând întreaga perioadă a anului 2017, neținând cont de faptul că pe parcursul anului a intervenit anularea codului de TVA, respectiv în data de 30.10.2017 .

Se precizează că "organul fiscal putea lua în calcul la stabilirea impozitului pe venit exclusiv perioada 01.01.2017-30.10.2017, fără a mai avea în vedere lunile Noiembrie și Decembrie 2017."

În drept, sunt aplicabile prevederile art.61 alin.(1) lit. a), art.64 alin.(1) lit. a), art.67 alin.(1) și art 68 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

ART. 61

Categorii de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 67;

(...)

ART. 64*)

Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activități independente;

(...)

ART. 67 Definirea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(...)

ART. 68

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;(...)."

Din prevederile legale enunțate se rețin următoarele:

Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, contribuabilul fiind obligat să înregistreze fiecare operațiune în Registrul încasări și plăți în ordine cronologică.

Totodată, potrivit *Capitolului III: Norme generale privind contabilitatea în partidă simplă și documentele financiar-contabile*, alin.11 și alin.12 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.170/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă:

"11. Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) servește la înregistrarea cronologică a tuturor sumelor încasate și plătite, atât în numerar, cât și prin conturi bancare.

12. Sumele înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) se totalizează lunar."

Conform Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2921/2016, partea B, pct 1 a) și pct. 3 - Procedura de înregistrare din

oficiu ca platitor de impozit pe venit - Organul fiscal poate înregistra un contribuabil, din oficiu, ca platitor de impozit pe venit, astfel:

"Procedura privind înregistrarea, din oficiu sau la cererea altei autorități care administrează creanțe fiscale, a unui contribuabil, care nu și-a îndeplinit obligația de înregistrare fiscală, potrivit legii

1. În sensul prezentei proceduri, înregistrarea fiscală a contribuabililor se realizează de către organul fiscal competent:

a) din oficiu, pe baza constatărilor proprii ale acestuia;

(...)

3. Dacă înregistrarea fiscală se realizează din oficiu, pe baza constatărilor organelor de inspecție fiscală, acestea transmit compartimentului de specialitate o solicitare motivată, însoțită de copii de pe actele care au stat la baza formulării solicitării. Solicitarea se semnează de conducătorul organului de inspecție fiscală."

Se reține că **d.nul X, jud. Iași**, CNP X, s-a înregistrat în data de 02.03.2015 în calitate de dezvoltator imobiliar și desfășoară o activitate independentă, cu regularitate, în scopul obținerii de venituri, iar tratamentul fiscal al veniturilor obținute este prezentat la Titlul IV, Impozitul pe venit din Legea nr.227/2015 din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Cap.II Venituri din activități independente, și art.67 din Legea nr.227/2015 din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În situația în care venitul net anual se determină în sistem real, o persoană fizică ce realizează venituri este obligată, potrivit prevederilor art 67 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, să organizeze și să conducă contabilitatea conform prevederilor Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.170/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă.

Se reține că în Raportul de inspecție fiscală nr. X/28.02.019, la "**CAPITOLUL V – ALTE CONSTATĂRI**" este precizat:

"Contribuabilul nu detine registrele de contabilitate obligatorii (registrarul jurnal de incasari si plati, registrarul inventar), in conformitate cu prevederile legii 82/1991 R si ale O.M.F. 1040/2004."

În prezenta cauză, organele de inspecție fiscală, în urma verificărilor efectuate, *"fiind în imposibilitatea de a intra în posesia extraselor de cont bancar ale **d.nul X, jud. Iași**"*, au calculat venitul net/pierdere fiscală, pentru perioada 01.01.2017- 31.12.2017, ținând cont de faptul că prețul convenit în fiecare Anteacontract de vânzare-cumpărare încheiat, în perioada 2015-2016, a fost achitat de cumpărători în rate lunare, plătibile până la data de 30.03.2036, conform specificațiilor din fiecare contract. Pentru fiecare contract, organele de inspecție fiscală au luat în calcul rata lunară de plată, eșalonată pe lunile ianuarie – decembrie 2017, luând în considerație cursul Euro/Ron comunicat de BNR pentru ultima zi a fiecărei luni, așa cum este specificat în Anteacontractele de vânzare-cumpărare.

Se reține că pentru perioada 01 ianuarie - 31 mai 2017, conform prevederilor Legii 29/2018 privind anularea unor obligatii fiscale, organele de inspecție fiscală nu au stabilit impozit pe venit.

Organele de inspecție fiscală precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. X/28.02.2019 că au "*stabilit impozit pe venit pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, astfel:*

Prețul convenit în fiecare Antecontract de vânzare-cumpărare încheiat de X În perioada 2015-2016, a fost achitat de cumpărători în rate lunare, plătibile până la data de 30.03.2036, conform specificațiilor din fiecare contract. Pentru fiecare contract, organele de inspecție fiscală au luat în calcul rata lunară de plată, eșalonată pe lunile iunie – decembrie 2017, luând în considerare cursul EUR/RON comunicat de BNR pentru ultima zi a fiecărei luni din anul 2017, așa cum este specificat în Antecontractele de vânzare-cumpărare. Calculul lunar detaliat pentru fiecare promitent-cumpărător este prezentat detaliat în anexa la prezentul."

Astfel pentru perioada iunie-decembrie 2017, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net de S lei din care au scăzut pierderea de recuperat stabilită la data de 31 mai 2017 în sumă de S lei , stabilind un venit impozabil în sumă de S lei pntru care au calculat un impozit pe venit de 16% în sumă de S lei.

Totodată, se reține că atât în timpul controlului cât și la dosarul contestației, **dnul X, jud. Iași nu a prezentat** documente din care să rezulte sumele încasate, în perioada 01.01.2017-31.12.2017 de la promitenții cumpărători .

Așadar, simplele afirmații ale **dnul X, jud. Iași** precum că, în realitate aceste plăți nu au fost efectuate cu respectarea graficului de plăți, "*fie ca urmare a desființării promisiunilor de vânzare – cumpărare, fie ca urmare a întârzierii în livrarea bunurilor*", fără însă a proba aceste afirmații cu documente justificative care să facă dovada sumelor încasate, nu sunt de natură să combată și nici să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la aceste venituri.

Nu poate fi reținută afirmația petentului că, pentru cele 4 apartamente edificate la mansardă, antecontractele încheiate cu promitenții cumpărători "*au fost desființate, iar sumele achitate au fost restituite, respectiv avansuri în valoare de S euro, ceea ce a modificat baza de impunere cu S lei (4,5558 lei/euro)*" motivat de faptul că:

-Din documentul "Rezilierea antecontract de vânzare-cumpărare" din data de 16.11.2017, anexat la dosarul cauzei, document semnat atât de **d.nul X, jud. Iași** cât și de X, rezultă că s-a "*convenit la anularea ante-contractului de vânzare -cumpărare nr. 283 din 21 ianuarie 2016 și la restituirea avansului de S euro (...), întrucât nu există o autorizație de construcție pentru apartamentul nr.15- mansardă.*" Documentul "Rezilierea antecontract de

vânzare -cumpărare din data de 16.11.2017" nu este autentificat de un notar public.

D.nul X, jud. Iași nu a depus la dosarul contestației documente din care să rezulte că suma de S euro a fost restituită promitentului -cumpărător, în speță d.nului X

- Din documentul "Rezilierea ante-contract de vânzare -cumpărare" din data de 16.11.2017, document semnat atât de **d.nul X, jud. Iași** cât și de X, anexat la dosarul cauzei, rezultă că s-a "*convenit anularea ante-contractului de vânzare -cumpărare nr. 3.199 din 17 mai 2016 și la restituirea avansului de S euro (...), întrucât nu există o autorizație de construcție pentru apartamentul nr.16- mansardă*". Documentul "Rezilierea ante-contract de vânzare -cumpărare" din data de 16.11.2017 nu este autentificat de un notar public.

D.nul X, jud. Iași nu a depus la dosarul contestației documente din care să rezulte că suma de S euro a fost restituită promitentului -cumpărător, în speță d.nului X.

-Prin Act adițional nr.1 la Antecontractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.6.066/14.10.2015, autentificat de Biroul notarial X, sub nr. 5495 din 19 mai 2019, d.nul X și X, soți sub regimul comunității legale, în calitate de promitenți cumpărători, în comun de acord cu d.nul X, căsătorit cu X, în calitate de promitenți vânzători, au hotărât "*încheierea prezentului act adițional la antecontract pentru încetarea efectelor acestuia, astfel:*

Art.1.-Începând cu data de 30 mai 2019, Antecontractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 6066/14.10.2015 de notar public X din Iași, își încetează definitiv și în totalitate efectele. (...)

În anul 2017, Antecontractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.6.066/14.10.2015 era în derulare, își producea efectele, încetarea efectelor producându-se la data de 30 mai 2019.

-**D.nul X, jud. Iași** nu a depus la dosarul contestației documente (acte adiționale) din care să rezulte rezilierea celui de al patrulea Antecontract de vânzare cumpărare pentru un apartament de la et. 3 (mansardă) și nici dovada restituirii diferenței de S euro reprezentând plată în avans.

- În Referatul nr. X /09.05.2019 privind propunerea de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală precizează:"*Referitor la susținerea contestatorului, că plățile stabilite de către promitenții vânzători și promitenții-cumpărători prin antecontractele de vânzare-cumpărare, nu au fost efectuate, ca urmare a desființării acestor antecontracte sau ca urmare a întârzierii în livrarea bunurilor, reluăm precizarea că organului de inspecție fiscală nu i-au fost puse la dispoziție alte documente pentru a aprecia situația imobilului construit de X, în afară de adresele nr. X/15.01.2019 și nr. X/11.02.2019, primite de la BNP X. (...)Pe perioada controlului nu s-au prezentat documente prin care să se demonstreze anularea celor 4 antecontracte pentru apartamentele de la mansardă, precum și dovezi cu restituirea banilor încasați. Nici la contestație nu există aceste documente anexate."*

Nu poate fi reținută afirmația petentului că, organele de inspecție fiscală au greșit analizând întreaga perioadă a anului 2017, neținând cont de faptul că pe parcursul anului a intervenit anularea codului de TVA, respectiv în data de 30.10.2017, și că "organul fiscal putea lua în calcul la stabilirea impozitului pe venit exclusiv perioada 01.01.2017-30.10.2017, fără a mai avea în vedere lunile Noiembrie și Decembrie 2017", motivat de faptul că:

-Încasarea ratelor lunare conform Antecontractelor de vânzare-cumpărare încheiate cu promtenții cumpărători, deci realizarea veniturilor de persoana fizică X, jud. Iași, nu este influențată de înregistrarea sau nu ca plătitor de TVA.

-Prin Decizia nr. 248732 din 31.10.201 privind anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA potrivit prevederilor art.316 alin.(11) /art.317 alin.(9) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, d.nului X, jud. Iași, CUI ROX i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA , începând cu data de 01.11.2017, întrucât nu a "depus nici un decont de taxă pe valoarea adăugată pentru 6 luni consecutive sau pentru două trimestre calendaristice consecutive, după caz, în funcție de perioada fiscală utilizată." Conform prevederilor art.11 alin.(8) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

"Art.11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(...)

(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, persoanele impozabile emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă deus conform art. 323."

-prin emailul din data de 09.07.2019 (ca răspuns la solitarea formulată prin emailul din 09.07.2019 de soluționare competent) organele de inspecție

precizează: "Sumele reprezentând venit net, conform situației ratelor lunare, aferente perioadei 01.06.-31.12.2017, nu conțin TVA".

Se are în vedere și prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală în sensul că "Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză".

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 "Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale."

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului /plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare".

"Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (...)"

Față de textele de lege invocate și de cele de fapt prezentate, se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale;
- pentru stabilirea corectă a creanțelor fiscale, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității

îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

Ținând cont de prevederile legale citate, de documentele existente la dosarul cauzei, precum și de faptul că **d.nul X, jud. Iași**, prin contestația formulată și prin documentele anexate nu demonstrează o altă stare de fapt față de constatările organelor de inspecție fiscală, și ținând cont de prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...].”, contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru suma de S lei reprezentând impozit pe venit .

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

DECIDE:

1. *Respingerea ca neîntemeiată*, a contestației formulate de **dnul X, jud. Iași** împotriva Deciziei de impunere nr. X/28.02.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/28.02.2019, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma de S lei reprezentând impozit pe venit.

2. *Desființarea* Deciziei de impunere nr X/28.02.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/28.02.2019, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pe numele **dnul X, jud. Iași**, CNP X, pentru suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca în termen 30 zile de la data comunicării deciziei,

organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare .

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

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

DIRECTOR GENERAL