

DECIZIA nr.739

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice–Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X

Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, pe care o contesta partial si anume societatea contesta obligatiile fiscale reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actului administrativ fiscal contestat prin remiterea acestuia contribuabilului sub semnatura conform adresei existenta in copie la dosarul cauzei si depunerea contestatiei la Administratia Judeteana a Finantelor Publice, conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X prin contestatia formulata inregistrata la A.J.F.P. contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si anume societatea contesta TVA si solicita anularea partiala a actului administrativ fiscal cu privire la TVA, din urmatoarele motive:

Societatea contestatoare arata ca organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta de TVA prin aplicarea cotei de TVA de 19 % pentru tranzactiile imobiliare efectuate pe motiv ca declaratia data pe proprie raspundere de cumparator nu este semnata de ambii soti fiind incalcate dispozitiile art.140 alin.(2¹) lit.c) pct.1 si 2 din Codul fiscal.

Societatea contestatoare considera impunerea ca fiind nelegala deoarece declaratia notariala data doar de unul din soti face dovada indeplinirii conditiilor prevazute de art.140 alin.2¹ lit.c) pct.2 din Codul fiscal.Sustine ca declaratia initiala corespunde realitatii , fiind ratificata ulterior si de cel de-al doilea sot /coproprietar, nici unul dintre acestia nedetinand la data contractarii o locuinta in proprietate care sa fie achizitionata cu cota redusa de TVA.

Considera ca indiferent daca prezumtia mandatului tacit reciproc dintre soti isi gaseste sau nu aplicarea in materia declaratiei notariale data doar de catre unul dintre soti, acest aspect nu are nicio inraurire asupra caracterului valid al acestei declaratii din perspectiva indeplinirii conditiilor prevazute de art.140 alin.2¹ lit.c) pct.2 din Codul fiscal.Cat timp conditiile de fond ale aplicarii cotei reduse sunt indeplinite, organul fiscal nu poate impune tranzactiei cota marita de TVA aceasta echivaland cu impunerea de conditii suplimentare care duc la anihilarea dreptului de a beneficia de cota redusa.

Invoca in sustinere jurisprudenta Curtii Europene de Justitie respectiv Hotararea emisa in cauzele conexe C-95/07 si C96/07 Ecotrade Spa Agenzia delle Entrate -Ufficio di Genova 3, pct.63; Hotararea emisa in cauza C-146/05 Albert Colle, pct.31; Hotararea emisa in cauza C-392/09 Uszodaepito kft impotriva Apeh Kozponti Hivatal Hatosagi Foosztaly, punctul 59; Hotararea emisa in cauza C-385/09 Nidera Handelscompagnie BV impotriva Valtbybine mokesciu inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansy ministerijos , pct.42.

Pentru motivele prezentate societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a actului administrativ fiscal contestat , restituirea sumelor impuse impreuna cu dobanda aferenta.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina Societatii X, obligatii fiscale suplimentare de plata reprezentand TVA si totodata au respins la rambursare TVA.

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, cu privire la TVA, contestata de societate, rezulta:

Urmare verificarii efectuate s-a constatat ca pentru o serie de tranzactii prevazute in anexa 6 ce au la baza promisiuni bilaterale de vanzare cumparare autentificate notarial societatea a aplicat eronat cota de TVA de 5% deoarece declaratiile pe proprie raspundere date in fata notarului prin actele incheiate pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA nu respecta prevederile stipulate in Codul fiscal si normele sale de aplicare in sensul ca nu ambii soti/coproprietari semneaza respectivele declaratii, nefiind astfel indeplinite dispozitiile art.291 alin.3 lit.c pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au calculat diferenta de TVA prin aplicarea cotei standard de TVA prevazuta la art.291 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand în considerare constatarile organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin urmatoarele:

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii, cu control ulterior , a Decontului de TVA cu optiune de rambursare, inregistrat la A.J.F.P., prin care s-a solicitat la rambursare TVA, aferenta perioadei 01.06.2017-31.07.2017 si solutionarii cu control anticipat a Decontului de TVA, cu optiune de rambursare, inregistrat la A.J.F.P. prin care s-a solicitat la rambursare TVA, aferenta perioadei 01.08.2017-30.09.2017.

Cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca Societatea X datoreaza bugetului de stat diferenta de TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala prin aplicarea cotei standard de TVA, in conditiile in care la data achitarii avansului nu erau indeplinite conditiile prevazute de art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.**

În fapt, urmare verificării perioadei 01.06.2017-31.07.2017, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru o serie de tranzacții ce au la bază promisiuni bilaterale de vânzare-cumpărare, autentificate notarial, societatea a aplicat eronat cota de TVA de 5% în condițiile în care declarațiile pe proprie răspundere date în fața notarului pe către persoanele fizice prin actele încheiate pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA nu respecta prevederile stipulate la art.291 alin.3 lit.c pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și normele sale de aplicare, în sensul că, nu ambii soți/coproprietari semnează respectivele declarații.

În aceste condiții, asupra sumelor încasate cu titlu de avans organele de inspecție fiscală au aplicat cota standard de TVA prevăzută la art.291 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și au colectat suplimentar diferența de TVA.

În contestația formulată societatea contestatoare susține că declarația inițială corespunde realității, fiind ratificată ulterior și de cel de-al doilea soț /coproprietar, nici unul dintre aceștia nedeținând la data contractării o locuință în proprietate care să fie achiziționată cu cota redusă de TVA.

Considera că indiferent dacă prezumția mandatului tacit reciproc dintre soți își găsește sau nu aplicarea în materia declarației notariale data doar de către unul dintre soți, acest aspect nu are nicio înrăurire asupra caracterului valid al acestei declarații din perspectiva îndeplinirii condițiilor prevăzute de art.140 alin.2¹ lit.c) pct.2 din Codul fiscal. Cât timp condițiile de fond ale aplicării cotei reduse sunt îndeplinite, organul fiscal nu poate impune tranzacției cota marită de TVA această echivalând cu impunerea de condiții suplimentare care duc la anihilarea dreptului de a beneficia de cota redusă.

În speta, pe perioada 01.06.2017-31.07.2017 sunt aplicabile prevederile art.291 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

(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.[...]

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%;"

La pct.38 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Noemelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.291 alin.(3) lit.c) din Cod, se prevede:

"(2) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 1, 2 și 4 din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.[...]

(5) Cumpărătorul trebuie să pună la dispoziția vânzătorului, cel mai târziu până la momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 subpct. (i) și (ii) din Codul fiscal, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

(6) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5%, inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (5). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei standard de TVA, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (5) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se efectuează regularizările prevăzute la art. 291 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.

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

Din prevederile legale enunțate se retine ca, cota de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite.

Prin livrare de locuinta ca parte a politicii sociale se intelege livrarea de locuinte cu o suprafata utila de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodaresti a caror valoare inclusiv terenul pe care sunt construite, nu depaseste suma de 450.000 lei exclusiv taxa pe valoarea adaugata, achizitionata de orice persoana necasatorita sau familie.

Se retine ca orice persoana necasatorita sau familie poate achizitionata o singura locuinta cu cota redusa de 5%, respectiv:

-in cazul persoanelor necasatorite, sa nu fi detinut si sa nu detina nicio locuinta in proprietate pe care a achizitionat-o cu cota de 5%

-in cazul familiilor, sotul sau sotia sa nu fi detinut si sa nu detina , fiecare sau impreuna nicio locuinta proprietate pe care a/au achizitionat-o cu cota de 5%.

Din prevederile legale enuntate se retine ca, cumparatorul trebuie sa puna la dispozitia vanzatorului, cel tarziu pana la momentul livrarii bunului imobil , o declaratie pe propria raspundere, autentificata de notar, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 subpct.(I) si (II) din Codul fiscal , care se pasteaza la vanzator pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

De asemenea, se retine faptul ca, persoanele impozabila care livreaza locuinte, vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrari daca din contractele incheiate rezulta ca la momentul livrarii vor fi indeplinite toate conditiile impuse de art.291 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal si sunt in posesia declaratiei data pe proprie raspundere de cumparator, autentificata de notar.In situatia in care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei standard de TVA datorita neprezentarii de catre cumparator a declaratiei sau din alte motive obiective, la livrare se efectueaza regularizarile prevazute de art.291 alin.(4) din Codul fiscal in vederea aplicarii cotei de 5% , daca toate conditiile impuse de art.291 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal , sunt indeplinite la data livrarii.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei in raport de prevederile legale mai sus enuntate si sustinerile societatii contestatoare se retin urmatoarele:

Pe perioada 07.06.2017-19.07.2017, Societatea X , in calitate de promitent cumparator a incheiat Promisiuni bilaterale de vanzare cumparare cu persoane fizice, in calitate de promitenti cumparatori, autentificate de notar, care au ca obiect vanzarea unor bunuri imobile-apartamente.

Societatea X a emis facturi de avans pentru sumele incasate cu titlu de avans conform art.3 "pret de vanzare, conditii de plata" din Promisiunile bilaterale de vanzare cumparare incheiate cu persoane fizice in calitate de promitenti cumparatori, autentificate de notar.

Din anexa 6 la Raportul de inspectie fiscala rezulta ca Societatea X a emis facturi de avans cu cota de 5% catre persoane fizice om baza unor p Promisiunii bilaterale de vanzare cumparare.

De asemenea, din Anexa 6 la Raportul de inspectie fiscala rezulta ca in Promisiunile bilaterale de vanzare cumparare incheiate intre societate in calitate de promitent vanzator si persoanele fizice in calitate de societate in calitate de promitent cumparator , promitentul cumparator declara in numele lui si al sotiei ca nu au achizitionat imobil cu cota de 5%;

La dosarul cauzei se afla spre exemplificare Promisiunea bilaterala de vanzare cumparare intre Societatea X in calitate de promitent vanzator PF.

Urmare analizei Promisiunii bilaterale de vanzare cumparare incheiata intre Societatea X in calitate de promitent vanzator si PF, in calitate de promitent cumparator, se retine ca la art.7"Declaratiile si garantiile promitentului cumparator" , pct.7.6, promitentul cumparator "Declara, cunoscand prevederile codului penal privind falsul in declaratii ca la momentul incheierii prezentului contract, atat el cat si sotia, indeplinesc conditiile prevazute de art.291 alin.3 lit.c, pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare cu privire la aplicarea cotei de TVA de 5% (nedobandind pana in prezent vreun imobil cu aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.Precizeaza ca aceste conditii vor fi mentinute pana la data autentificarii contractului de vanzare cumparare."

Se retine ca Promisiunea bilaterala de vanzare cumparare incheiata a fost semnata

doar de promitentul cumparator.

De altfel, in Incheierea de Autentificare, Notar specifica faptul ca s-au prezentat PF in calitate de mandatar al Societatii X si PF [...]in nume propriu , care dupa ce au citit actul au declarat ca i-au inteles continutul ca cele cuprinse in act reprezinta vointa lor , au consimtit la autentificarea prezentului in scris si au semnat unicul exemplar precum si cele doua anexe ale acestuia.

De asemenea, Promisiunea bilaterala de vanzare cumparare incheiata intre Societatea X SRL in calitate de promitent vanzator si PF, in calitate de promitent cumparator contine declaratia data de promitentul cumparator si este semnata doar de un membru al familiei.

Din Anexa 6 la Raportul de inspectie fiscala rezulta ca societatea a prezentat in timpul controlului, declaratia pe propria raspundere, autentificata de notar, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 subpct.(I) si (II) din Codul fiscal doar pentru promisiunile bilaterale de vanzare cumparare incheiate cu urmatoarele persoane fizice:

- , declaratie autentificata la notar este semnata doar de catre PF in conditiile in care din promisiunea bilaterale de vanzare cumparare este incheiata intre societate in calitate de promitent vanzator si familia, in calitate de promitent cumparator;

- declaratie autentificata la notar , semnata doar de catre PF, in conditiile in care din promisiunea bilaterale de vanzare cumparare este incheiata intre societate in calitate de promitent vanzator si familie, in calitate de promitent cumparator.

Astfel se retine ca in speta societatea contestatoare nu se afla in posesia declaratiilor date pe proprie raspundere de toti promitentii cumparatori,autentificate de notar si anume :

-in cazul persoanelor necasatorite, declaratia, autentificata de notar, data de fiecare persoana fizica care a incheiat promisiunea bilaterala de vanzare cumparare din care sa rezulte ca nu a detinut si ca nu detine nicio locuinta in proprietate pe care a achizitionat-o cu cota de 5%

-in cazul familiilor, declaratia , autentificata de notar, data de sot si de sotie din care sa rezulte sa nu au detinut si nu detin , fiecare sau impreuna nicio locuinta proprietate pe care a/au achizitionat-o cu cota de 5%.

Din prevederile legale mai sus enuntate rezulta in mod clar ca, persoanele impozabila care livreaza locuinte, vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrari daca din contractele incheiate rezulta ca la momentul livrarii vor fi indeplinite toate conditiile impuse de art.291 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal si **sunt in posesia declaratiei data pe proprie raspundere de cumparator, autentificata de notar.**

Prin documentele existente la dosarul contestatiei si cele prezentate in timpul controlului, societatea nu a facut dovada ca la data incasarii avansului se afla in posesia declaratiilor date pe proprie raspundere de promitentii cumparatorii in scrisi in promisiunile bilaterale de vanzare-cumparare , autentificate de notar, mai sus enumerate, astfel ca societatea contestatoare nu putea aplica cota de 5% la data incasarii avansului.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia necesitatea unei declaratii pe proprie raspundere a cumparatorului, autentificata de notar constituie doar o conditie de forma nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care din cadrul legal mai sus enuntat se prevede obligativitatea prezentarii unei astfel de declaratii in scopul demonstrarii in cazul familiilor ca nici sotul si nici sotia nu au detinut si nu detin fiecare sau impreuna nicio locuinta in proprietate pe care a /au achizitionat-o cu cota de 5%.

Intr-o speta similata, Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari

vamale din cadrul M.F.P. s-a pronuntat in sensul ca:

"Deoarece prevederile art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 subpct.(II) din Codul fiscal, se refera la familie, indiferent daca este cu sau fara separatie de bunuri, cota redusa de taxa de 5% se aplica numai atunci cand sotul sau sotia sa nu fi detinut si sa nu detina , fiecare sau impreuna nicio locuinta in proprietate pe care a /au achizitionat-o cu cota de 5%.

Conform pct.38 alin.(5) din normele metodologice, in cazul in care cumparatorul este o familie ca in situatia prezentata, respectiv o persoana casatorita , pentru justificarea aplicarii cotei reduse de taxa de 5% prevazuta la art.291 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, acesta trebuie sa puna la dispozitia vanzatorului cel tarziu pana la momentul livrarii bunului imobil o declaratie pe proprie raspundere, autentificata de un notar, care trebuie sa contina ambii membrii ai familiei."

La dosarul contestestatiei, societatea contestatoare nu a prezentat declaratiile pe proprie raspundere date de ambii membrii ai familiei, autentificate de un notar, desi in contestatia formulata sustine ca "declaratia initiala corespunde realitatii fiind ratificata ulterior si de cel de al doilea sot/coproprietar".

Argumentele societatii contestatoare nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care nu sunt sustinute cu documente legal intocmite.

La art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

"(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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."

In conditiile in care la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente prin care sa probeze realitatea operatiunilor si sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscale, in speta se vor lua in considera ca fiind legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la aplicarea cotei standard de TVA asupra avansurilor incasate pe perioada 01.06.2017-31.07.2017, in baza facturilor emise conform promisiunilor bilaterale de vanzare-cumparare incheiate cu persoanele fizice mai sus enumerate, in calitate de promitenti cumparatori.

Din prevederile legale mai sus enuntate rezulta in mod clar ca, cumparatorul trebuie sa puna la dispozitia vanzatorului, cel tarziu pana la momentul livrarii bunului imobil o declaratie pe propria raspundere, autentificata de notar, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 subpct.(I) si (II) din Codul fiscal , care se pasteaza la vanzator pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

De asemenea, din prevederile legale enuntate rezulta ca in situatia in care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei standard de TVA datorita neprezentarii de catre cumparator a declaratiei sau din alte motive obiective, la livrare se efectueaza regularizarile prevazute de art.291 alin.(4) din Codul fiscal in vederea aplicarii cotei de 5% , daca toate conditiile impuse de art.291 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal , sunt indeplinite la data livrarii.

In ceea ce priveste faptul generator si exigibilitatea taxei in cazul livrarilor de bunuri imobile, din coroborarea art.280, art.281 si art.282 si art.291 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se retine :

-art.280

"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.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1).

(4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei.[...]

(6) În cazul schimbării regimului de impozitare se procedează la regularizare pentru a se aplica regimul de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii pentru cazurile prevăzute la art. 282 alin. (2) lit. a), numai dacă factura este emisă pentru contravaloarea parțială a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, și la art. 282 alin. (2) lit. b), dacă a fost încasat un avans pentru valoarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii, mai puțin în cazul operațiunilor pentru care se aplică sistemul TVA la încasare, pentru care se aplică regulile stabilite la art. 282 alin. (7)."

-art.281

"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.[...]

(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 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

"(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;"

-art.291

"(4) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.[...]

(6) În cazul schimbării cotei se va proceda la regularizare pentru a se aplica cota în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, pentru cazurile prevăzute la art. 282 alin. (2), precum și în situația prevăzută la alin. (5)."

Din prevederile legale enuntate se retine ca, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Prin exceptie, pentru livrările de bunuri imobile , data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar.

In ceea ce priveste exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata se retine ca acesta intervine la data la care are loc faptul generator. Prin exceptie , exigibilitatea taxei intervine la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator.

Potrivit art.281 alin.(6) din Cod , mai sus enuntat, pentru livrările de bunuri corporale , inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si proprietar . Prin exceptie, in cazul contractelor care prevad ca plata se efectueaza in rate sau al oricarui alt tip de contract care prevede ca proprietatea este atribuita cel mai tarziu in momentul platii ultimei sume scadente.

De asemenea, din prevederile legale enuntate se retine ca, in cazul livrării de bunuri cota de TVA este cea in vigoare la data la care intervine faptul generator iar in cazul schimbarii cotei se va proceda la regularizare pentru a se aplica cota in vigoare la data in livrării bunurilor in cazul in care exigibilitatea taxei a intervenit la data emiterii facturii, inainte de data la care intervine faptul generator sau la data la care se incaseaza avansul.

In cauza in speta se retine ca transferul dreptului de a dispune ca si proprietar nu a intervenit, in conditiile in care in speta au fost incheiate promisiuni bilaterale de vanzare-cumparare si s-au incasat avansuri pentru apartamentele care fac obiectul acestor acte, autentificate de notar.

Astfel, daca la data livrării bunurilor imobile respectiv la data la care are loc transferul dreptului de a dispune ca si proprietar, societatea contestatoare detine documentele depuse de cumparator asa cum se prevede la art.291 alin.(3) lit.c) subpct.(I) respectiv(II) dupa caz, din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precum si detaliate si prezentate la pct.38 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, va proceda la regularizare in vederea aplicării cotei de TVA de 5% .

Cu privire la hotarile pronuntate de Curtea Europeana de Justitie respectiv Hotararea emisa in cauzele conexe C-95/07 si C96/07 Ecotrade Spa Agenzia delle Entrate -Ufficio di Genova 3, pct.63; Hotararea emisa in cauza C-146/05 Albert Colle, pct.31;Hotararea emisa in cauza C-392/09 Uszodaepito kft impotriva Apeh Kozponti Hivatal Hatosagi Foosztaly, punctul 59;Hotararea emisa in cauza C-385/09 Nidera Handelscompagnie BV impotriva Valtubine mokesciu inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansy ministerijos , pct.42, invocate de societatea contestatoare mentionam ca acestea nu au legatura cu cauza in speta.

In consecinta, avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale in materie in vigoare pe perioada verificata precum si faptul ca argumentele societatii contestatoare nu sunt de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea

titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“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;”

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X , cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale in valoare totala reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.