

DECIZIA nr.298

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

PF X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si priveste obligatiile fiscale reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice a fost comunicata contestatarului in data de..., conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

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 catre P.F. X.

I.PF X prin contestatia formulata solicita admiterea contestatie si pe cale de consecinta anulara Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice si a Raportului de inspectie fiscala; exonerarea de la plata obligatiilor fiscale stabilite suplimentar reprezentand TVA , aprobarea la rambursare a TVA solicitata in cuantum de .. lei;anulara tuturor formelor de executare fiscala respectiv anulara deciziilor de instituire a masurilor asiguratorii, a proceselor verbale de sechestrul asiguratoriu asupra bunurilor mobile si imobile si intoarcerea executarii in cazul in care s-au dispus/se vor dispune popri, din urmatoarele considerente:

1.In ceea ce privesc viciile de legalitate a actului administrativ fiscal contestat;

Contestatarul considera ca Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala nu respecta exigentele legale respectiv contravin prevederilor art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala in conditiile in care nu contin motivele de fapt si de drept care fundamenteaza solutia adoptata de organul fiscal.

Contestatarul sustine ca nu au fost identificate, in concret, bunurile care, in aprecierea organului fiscal, nu respecta suprafetele minimale prevazute de lege pentru a fi incluse in categoria locuintelor sociale, in sensul ca suprafetele utile si cele construite sunt sub limita prevazuta de lege, respectiv nu detin racordurile

necesare; sustine ca in forma prezentata in raportul de inspectie fiscala, ii este imposibil sa identifice care este motivul determinant pentru organul fiscal care a condus la inlaturarea imobilelor mentionate la paginile 10-13 din categoria celor care pot fi livrate cu aplicarea cotei reduse de TVA.

Considera ca era în sarcina organului de control să procedeze la o enumerare a operațiunilor economice (a livrărilor de imobile) care nu respectă condiția privind suprafețele minimale și distinct a celor care nu respectă condiția privind asigurarea racordurilor . Intr-o asemenea ipoteză, contribuabilul ar fi putut proceda în mod punctual și concret la formularea de concluzii cu privire la fiecare livrare în parte, în vederea probării unei eventuale situații contrare celei reținute de către organul de control.

Sustine ca într-o atare situație, ii este încălcat dreptul statuat în art.52 din Constituția României, respectiv dreptul de a uza de o cale de atac efectivă împotriva actului administrativ, precum și art. 21 din Constituția României; motivarea este decisivă pentru a face demarcația între actul administrativ adoptat în cadrul marjei de apreciere conferite de lege și cel adoptat prin exces de putere, astfel cum este definit acest termen în articolul 2 alin. 1) lit. n) din Legea nr. 554/2004 (Inalta Curte de Casație și Justiție, Decizia nr. 1153/2008). Motivarea actului administrativ este menită a evita dobândirea de către autoritate a unei puteri discreționare, precum și a asigura exercitarea de către subiectul de drept căruia i se adresează dreptul la apărare și a celui la un proces echitabil, reglementat prin art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, condiție a cărei nesocotire atrage anulabilitatea actului (Inalta Curte de Casație și Justiție, Decizia nr. 1384/2008). Privitor la asigurarea dreptului la un proces echitabil celui căruia i se adresează actul administrativ, arata că în jurisprudența sa, Curtea Europeana a Drepturilor Omului nu încetează să scoată în evidență principiul fundamental al preeminenței dreptului afirmat încă din hotărârea "Sunday Times"; din 26 aprilie 1979, în contextul în care este știut că beneficiar al garanțiilor asupra cărora statuează art. 6 din Convenție, amintit în alineatul precedent, este "orice persoană"; (Comisia Decizia din 17 decembrie 1968, plângerea nr. 3798/68).

Astfel, considera ca neindicarea considerentelor în concret pentru care livrările de imobile enumerate nu se încadrează în categoria celor care pot face obiectul cotei de TVA redusa, echivalează cu absența motivării actului administrativ atacat.

De asemenea, contestatarul invoca prevederile art. 41 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene ce consacră "dreptul la bună administrare";, (conform alineatelor 1 și 2 din acest articol ; "orice persoană are dreptul de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial, echitabil și într-un termen rezonabil din partea instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii și acest drept include în principal: (a) dreptul oricărei persoane de a fi ascultată înainte de luarea oricărei măsuri individuale care ar putea să îi aducă atingere; (b) dreptul oricărei persoane de acces la dosarul propriu, cu respectarea intereselor legitime legate de confidențialitate și de secretul profesional și comercial; (c) obligația administrației de a-și motiva deciziile"); .

Mai mult decât atât, ar fi nesocotit principiul "egalității armelor"; care cere ca "fiecare parte la un astfel de proces să beneficieze de o posibilitate rezonabilă de a-și expune cauza în fața instanței în condiții care să nu o dezavantajeze în mod semnificativ vis-a-vis de partea adversă"; (Curtea EDO, Dombo Beheer BV c. Olanda, hotărârea din 27 octombrie 1993, nr. 274, p. 19; Comisia EDO, dec. din 16 iulie 1968, plângerea nr. 2804/66 Annuaire de la Convention, voi. XI, p. 381; Curtea EDO, Georgiadis c. Greciei, hotărâre din 29 mai 1997), dar și pe cel al prezumției de nevinovăție fiindcă obligația respectării prezumției de nevinovăție revine nu doar

judecătorului, ci tuturor autorităților statului (Curtea EDO, Allenet de Ribemont, hotărâre din 10 februarie 1995, nr. 308, p. 16; Curtea EDO, Daktaras c. Lituaniei, hotărâre din 10 octombrie 2000).

Contestatarul susține ca același viciu se regăsește și în raport cu critica adusă privitor la momentul transferului dreptului de proprietate. Organul fiscal creează o confuzie nepermisă între momentul încheierii actului de vânzare-cumpărare și momentul transferului dreptului de proprietate; în opinia acestuia transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar a intervenit la data autentificării contractului de vânzare-cumpărare.

Considera ca acesta constatare este nefondată având în vedere dispozițiile art. 885 din Codul civil potrivit căruia drepturile reale asupra imobilelor cuprinse în cartea funciara se dobândesc numai prin înscrierea lor în cartea funciara, pe baza actului sau faptului care a justificat înscrierea. Momentul transferului dreptului de proprietate nu echivalează cu momentul încheierii actului translativ de proprietate ci cu momentul înscrierii în cartea funciara iar art. 128, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cât și art. 270, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 trebuie raportat la acest moment, respectiv a înscrierii bunurilor în cartea funciara și nu la momentul autentificării actelor de vânzare-cumpărare.

Totodată contestatarul susține ca art.291 alin.(3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal nu cuprinde nicio indicație cu privire la suprafața minimală. De altfel, o asemenea condiție nu este cuprinsă nici în prevederile Legii nr. 571/2003.

Pentru motivele mai sus prezentate, contestatarul considera ca în speta sunt aplicabile dispozițiile art. 49, alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, actele contestate fiind lovite de nulitate relativă.

Pe fondul cauzei, contestatarul prezintă în susținere următoarele argumente:

Invoca în susținere dispozițiile art.140 alin(2¹) din Legea nr. 571/2003 (având corespondent art. 291, alin. (3) din Legea nr. 227/2015) și susține ca în aceste dispoziții legale se vorbește exclusiv de respectarea suprafeței maxime; în normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, anterior sau actual, nu se vorbește despre respectarea unei suprafețe minime.

Astfel considera ca organul fiscal este în eroare atunci când se raportează la prevederile Legii nr. 114/1996 în vederea stabilirii unei suprafețe minime ce necesită a fi respectată pentru a se putea face aplicarea cotei reduse de TVA, această condiție fiind o creație exclusivă a echipei de control, care se afla într-o eroare gravă de interpretare a normelor fiscale. Trimiterea la Legea nr. 114/1996 este întocmai pentru a fixa un reper obiectiv în funcție de care urmează să se stabilească suprafața maximală. Dacă legiuitorul ar fi intenționat să condiționeze limitele de suprafață de cele reglementate de Legea nr.114/1996, acest aspect ar fi fost precizat în mod expres în cuprinsul actului normativ.

De altfel, concluzia organului fiscal se prezintă ca absurdă, ducând la un tratament discreționar și discriminatoriu în aplicarea prevederilor legale; dacă este să identificăm scopul articolului, de a crea avantaje fiscale de natură să influențeze piața imobiliară prin scăderea cotei TVA și implicit a prețului de achiziție a unui imobil de către un segment de populație vulnerabil, este absurd să concluzionăm că această facilitate se aplică exclusiv în situația în care cumpărătorul, aflat în situația dificilă economică își permite să achiziționeze un imobil care respectă condiții minime de suprafață, cu alte cuvinte, dacă cumpărătorul nu își permite un imobil în limita unor standarde minime, atunci este obligat să suporte un TVA suplimentar, în calitate de achizitor final ce poartă în cele din urmă sarcina TVA și implicit un preț mai mare. O asemenea concluzie ar înfrânge tocmai scopul legiuitorului, acesta fiind motivul

pentru care legiuitorul a optat să stabilească condiții maxime. Astfel, cei care își permit achiziționarea unui imobil cu o suprafață mai mare de 120 m² nu vor beneficia de TVA de 5%, fiind prezumat că nu le este necesară o asemenea facilitate.

Contestatarul susține ca organele de inspecție fiscală au interpretat în mod eronat normele fiscale cu privire la suprafața utilă a locuinței definite prin Legea locuinței nr. 114/1996 republicată, cu modificările și completările ulterioare iar aceasta trimitere la Legea 114/1996 se referă exclusiv la calculul suprafeței utile de maximum 120 mp și nicidecum de a se raporta la alte prevederi ale acestei legi.

Pentru evitarea oricărui dubiu, contestatarul arată ca autoritățile locale au emis autorizațiile de construire pentru cele două imobile acestea nefiind vreodată contestate sau anulate, iar, mai mult decât atât, aceste imobile au fost luate în garanție de Statul Român prin Fondul Național de Garantare a Creditelor pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii în cadrul Programului Prima Casa, ori dacă Statul Român sau instituțiile bancare ar fi considerat că există dubii cu privire la legalitatea construcției, contractele de vânzare-cumpărare nu s-ar fi încheiat cu persoanele cumpărătoare.

Cu privire la modul de interpretare a prevederilor privind „anexele gospodărești” contestatarul susține ca într-o interpretare de speță adresată Uniunii Notarilor Publici în România de către Ministerul de Finanțe (anexată) în care explică la ce anume s-a referit legiuitorul atunci când a inserat în art. 140, alin. (2^{A1}) din Legea nr. 571/2003 (având corespondent art. 291, alin. (3) din Legea nr. 227/2015) trimiterea la Legea 50/1991 și anume ca: ”Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții.”

Răspunsul Ministerului în această interpretare de speță face referire și trimitere strictă la definiția anexelor gospodărești : “Construcții cu caracter definitiv sau provizoriu[...]. Per idem ratio, trimiterea la Legea 114/1996 se referă exclusiv la definiția „suprafeței utile” nu la alte prevederi sau cerințe minime.

Susține ca interpretarea oferită de organele de inspecție fiscală acestei prevederi este singulară și contravine practicii instituționale a ANAF.

Totodată, susține ca organele de inspecție fiscală se află în eroare în contextul în care extinde aplicarea legii și la alte aspecte decât cele expres statuate în art. 140 din Legea nr. 571/2003 respectiv art. 291, alin. (3) din Legea nr. 227/2015. Arată ca, construcțiile livrate către persoanele fizice sunt efectuate în condițiile art. 291 din Legea nr. 227/2015, încadrându-se în parametrii reglementați de art. 291, alin. (3) din Legea nr. 227/2015, fiind vorba de o livrare de bunuri imobile iar condițiile livrării sunt stabilite prin contractele de vânzare-cumpărare aferente.

Sintagma de utilități necesare, prevăzută la art. 140, alin. 2, ind. 1, , lit. c) din Legea nr. 571/2003 nu cuprinde o definiție. Ca atare, în lipsa unei interpretări legale, organul fiscal poartă obligația de a da curs principiului de interpretare în dubio contra fisci. Potrivit acestui principiu, în situația în care o prevedere legală în materie fiscală permite două sau mai multe interpretări, organul fiscal are obligația ca în aplicarea legii să creeze în favoarea contribuabilului cea mai favorabilă situație în raport de posibilitățile de interpretare posibile.

Contestatarul susține ca legiuitorul român a afectat noțiunea de utilități necesare scopului beneficiarului locuinței (i.e., utilitățile sunt necesare dacă satisfac cerințele de locuit ale unei persoane ori familii), condiție care este subiectivă și nicidecum obiectivă. În atare condiții, satisfacerea condiției se face prin raportare la relația contractuală stabilită între părțile contractante. Dacă cumpărătorul a acceptat livrarea bunului cu destinație locuință, înseamnă că aceasta satisface condițiile cumpărătorului și ipso facto condițiile legale pentru aplicarea cotei reduse sub acest aspect.

Contestatarul sustine ca legea nu condiționează aplicarea prevederilor art. 291 din Legea nr. 227/2015 de existența racordurilor la curent și gaz. In Anexa 1 a Legii nr. 114/1996, se arată la condițiile minimale că este necesar să existe acces la energie electrica si apa potabila, nefacându-se referire la racord sau la necesitatea asigurării de acces la furnizarea cu gaz. In atare context, nu este necesar racordul la gaz, iar accesul la energie electrică a fost asigurat prin organizare de șantier (condiția legală nu este de racord ci de acces).

Mai mult, organul fiscal recunoaște ca, la data controlului toate cerințele privind utilitățile erau indeplinite si anume in actul de control se precizeaza ca” organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea contractelor de furnizare a energiei electrice și a gazelor, iar din corespondența purtată cu furnizorii de energie electrică și gaze, rezulta că racodurile de energie electrică au fost executate în perioada 07.12.2015-27.09.2016 pentru imobilul ... și în perioada 25.01.2017-09.08.2017 pentru imobilul..., iar racordurile de gaz au fost executate la data de 30.10.2015 pentru imobilul .. și la data de 20.02.2017 pentru imobilul din..

Prin neluarea in seama a situație de fapt, care releva ca toate apartamentele vândute erau la data controlului fiscal bransate la toate utilitățile,contestatarul considera ca este rea-credinta, din partea organului de inspectie fiscala.Demersurile privind bransarea la aceste utilitati au fost realizate cu mult timp inaintea vanzarii acestor apartamente, investitorul PF X neavand nicio culpa in intarzierile privind bransarea finala a acestor apartamente la distribuitorii menționați in decizia de impunere. Mai mult decât atat, trebuie menționat ca acesta avea anumite obligații contractuale de livrare a acestor apartamente si orice întârzieri ar fi condus la imposibilitatea derulării activitatii sau chiar faliment.

Referitor la mențiunea: „în fapt, contribuabilul nu a respectat nicio condiție cu privire la dotările și utilitățile necesare, condiții imperative impuse de legiuitor pentru a beneficia de aplicarea cotei reduse de TVA, respectiv nu au fost achiziționate grupuri sanitare și centrale pentru toate apartamentele, nu s-au transmis cumpărătorilor utilitățile în stare de funcționare(conform promisiunilor bilaterale și a contractelor de vânzare-cumpărare) și nici nu a respectat prevederile legale cu privire la suprafețele utile și construite minimale*, facem precizarea ca toate apartamentele au fost livrate complet finisate si utilate, inclusiv centrale termice si obiecte sanitare, lucru care se poate cerceta atat juridic (din contractele de vanzare-cumparare semnate) cat si faptic;sustine ca organele de inspectie fiscala au făcut o cercetare la aceste imobile si au constatat ca exista faptic, la data controlului, toate utilitățile si dotările necesare.

De asemenea, contestatarul arata ca TVA redusa in cota de 5% a fost achitata de către cumpărătorii de apartamente din imobilele mai sus menționate iar dezvoltatorul nu a beneficiat de aceste norme fiscale mai favorabile, ci persoanele care au cumpărat imobilele. In contextul in care decizia de impunere se menține, aceste persoane vor trebui chemate in garanție, pentru a plăți in mod personal aceste sume de bani (diferente de TVA), deoarece aceste persoane au fost beneficiarii livrării de bunuri cu TVA redusa, iar investitorul nu poate fi obligat la plata TVA suplimentara, deoarece nu a beneficiat de acesta, nefiind consumatorul final in speța.

II.Prin Decizia de impunere , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie fiscala au stabilit in sarcina P.F. X, TVA suplimentara si au respins la rambursare TVA...

Din Raportul de inspectie fiscala , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere , cu privire la TVA stabilita suplimentar, pe perioada 13.01.2015-30.06.2018, contestata, rezulta urmatoarele:

În perioada 2015-2017, PF X împreună cu soția, și cu familia.. achiziționează teren, iar ulterior, în vederea edificării imobilelor , sunt încheiate contractele de execuție lucrări cu Societatea T, contracte în care se specifică că apartamentele vor fi finalizate și predate investitorului PF X, "la cheie".

Contribuabilul, în baza unor promisiuni bilaterale de vânzare, se obligă, să vândă bunuri viitoare, constând în apartamentele "la cheie" și finisate(ferestre PVC și sistem de izolare termică exterioară a fațadei, instalații sanitare, electrice și termice, sape, tencuieli, centrală termică proprie, calorifere, obiecte sanitare) cu toate utilitățile (apă, gaze, electricitate) în stare de funcționare.

Din analiza evidentei contabile a Societatii T respectiv analiza facturilor de achiziții materiale necesare construirii celor două imobile organele de inspecție fiscală au constatat ca, până la momentul vânzării apartamentelor, nu au fost efectuate dotările în scopul satisfacerii minime a nivelului de locuit pentru toate apartamentele, conform dispozițiilor Legii locuinței nr. 114 / 1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare și anume:

-pentru imobilul din strada .. au fost achiziționate 10 centrale termice, deși au fost vândute 18 apartamente;

-pentru imobilul din strada .. au fost achiziționate 18 centrale termice, deși au fost vândute 30 apartamente și 10 obiecte sanitare pentru constituirea grupului sanitar;

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la , partener al contribuabilului , iar din documentele puse la dispoziție a rezultat că acesta a achiziționat 1 lavoar pentru imobilul din strada ..., 1 vas WC și un lavoar, pentru imobilul din strada ...

Din procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, respectiv procesul verbal la terminarea lucrărilor .. și procesul verbal .., rezulta că cele două imobile au fost recepționate "la roșu", fără finisaje exterioare și interioare, fără instalații termice și electrice.

În baza proceselor verbale de terminare a lucrărilor, imobilele au fost intabulate în cartea funciară, categoria „construcție”, după care construcția a fost dezlipită (apartamente), fiecare apartament fiind intabulat în baza proceselor verbale de terminare a lucrărilor "la roșu".

Astfel, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au întreprins demersuri la Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară în vederea solicitării extraselor de carte funciară informative, iar din răspunsului primit de la acesta instituție au constatat următoarele:

Cu privire la imobilul din strada.., acesta este înscris în cartea funciara cu următoarele apartamente:

Ap.2 figurează cu o cameră și are o suprafața utilă de 22,78 mp și o suprafață construită de 22.78 mp- CVC autentificat notarial;

Ap.3 figurează cu o cameră și are o suprafața utilă de 26,49 mp și o suprafață construită de 26,49 mp(apartament vândut cu cota standard);

Ap.4 figurează cu două camere și are o suprafața utilă de 33,88 și o suprafață construită de 33.88 mp- CVC autentificat notarial;

Ap.5 figurează cu o cameră și are o suprafața utilă de 33,92 mp și o suprafață construită de 33.92 mp- CVC autentificat notarial;

Ap-6 figurează cu două camere și are o suprafața utilă de 37.17 mp și o suprafață construită de 37,17 mp-CVC autentificat notarial ;

Ap.7 figurează cu trei camere și are o suprafața utilă de 49,04 mp și o suprafață construită de 49,04mp -CVC autentificat notarial;

Ap.8 figurează cu trei camere si are o suprafața utilă de 50,49 mp si o suprafață construita de 56,13 mp- CVC autentificat notarial;

Ap. 10 figurează cu trei camere si are o suprafața utilă de 61,76 mp si o suprafață construita de 68,67 mp- CVC autentificat notarial;

Ap. 11 figurează cu două camere si are o suprafața utilă de 34,06 mp si o suprafață construita de 37,42 mp-CVC autentificat notarial;

Ap. 12 figurează cu două camere si are o suprafața utilă de 44,7 mp si o suprafață construita de 48,7 mp- CVC autentificat notarial;

Ap. 13 figurează cu o cameră si are o suprafața utilă de 30,4 mp si o suprafață construita de 33,2 mp- CVC autentificat notarial;

Ap. 14 figurează cu două camere și are o suprafața utilă de 45,19 mp si o suprafață construita de 51,46 mp - CVC autentificat notarial;

Ap.15 si Ap.16 figurează cu trei camere si are o suprafața utila de 81.34 mp si o suprafață construita de 89,36 mp- CVC. autentificat notarial;

Ap.17 figurează cu o cameră si are o suprafața utilă de 31,38 mp si o suprafață construita de 34.08 mp- CVC autentificat notarial;

Ap. 18 figurează cu două camere si are o suprafața utilă de 45,07 mp si o suprafață construita de 51.98 mp- CVC autentificat notarial;

Imobilul din strada ...este înscris in cartea funciara cu următoarele apartamente:

Ap.1 figurează cu trei camere și are o suprafața utilă de 69,94 mp și o suprafață construita de 73,12 mp , CVC autentificat notarial;

Ap.2 figurează cu trei camere și are o suprafața utilă de 69,78 mp și o suprafață construita de 72,93 mp- CVC autentificat notarial;

Ap.3 figurează cu două camere si are o suprafața utilă de 45,44 mp si o suprafață construită de 47,77 mp- CVC autentificat notarial;

Ap.4 figurează cu o cameră si are o suprafața utilă de 33,43 si o suprafață construita de 37,96 mp -CVC autentificat notarial;

Ap.5 figurează cu o cameră si are o suprafața utilă de 33,56 mp si o suprafață construita de 38,22 mp- CVC autentificat notarial;

Ap.6 figurează cu două camere si are o suprafața utilă de 50,49 mp si o suprafață construita de 55,91 mp- CVC autentificat notarial;

Ap.7 figurează cu două camere si are o suprafața utilă de 45,38 mp si o suprafață construita de 48,77 mp -CVC autentificat notarial;

Ap.8 figurează cu trei camere si are o suprafața utilă de 74,83 și o suprafață construita de 79,6 mp -CVC autentificat notarial;

Ap.9 figurează cu două camere si are o suprafața utilă de 50,46 mp si o suprafață construita de 55,54 mp- CVC autentificat notarial;

Ap. 10 figurează cu o cameră si are o suprafața utilă de 34,81 mp si o suprafață construita de 39,83 mp- CVC autentificat notarial;

Ap. 11 figurează cu o cameră si are o suprafața utilă de 35,22 mp si o suprafață construita de 40,08 mp- CVC autentificat notarial;

Ap. 12 figurează cu două camere si are o suprafața utilă de 44,9 mp si o suprafață construita de 48,4 mp -CVC autentificat notarial;

Ap. 14 figurează cu o cameră si are o suprafața utilă de 33,38 mp si o suprafață construita de 33,38 mp- CVC autentificat notarial;

Ap.15 figurează cu o cameră si are o suprafața utilă de 35,01 mp si o suprafață construita de 39.18 mp - CVC autentificat notarial;

Ap. 16 figurează cu două camere si are o suprafața utilă de 45,48 mp si o suprafață construita de 48, 56 mp - CVC autentificat notarial;

Imobilul din strada..este înscris in cartea funciara ...

Organele de inspectie fiscala au constatat ca locuintele mai sus enumerate au fost vandute ca parte a politicii sociale, colectandu-se TVA in cota de 5% prevazuta la art.140 lit.2[^]1, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare respectiv art.291 alin.(3) lit.c) din Legea 227/2015, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificarii suprafetei utile si suprafetei construita in raport de dispozitiile art.41 si anexa 1 la Legea locuintei nr.114/1996, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca 36 din imobilele livrate catre diverse persoane fizice nu respectă prevederile cu privire la suprafețele minimale prevăzute de lege și nici un imobil dintre cele livrate nu respecta prevederile legale cu privire la suprafața construită, pentru a fi incluse în categoria locuințelor sociale, în sensul că suprafețele utile și cele construite sunt sub limita prevăzută de lege.

Cu privire la îndeplinirea condițiilor privind existența utilităților necesare (gaze, electricitate) în momentul livrării bunurilor, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea contractelor de furnizare a energiei electrice și a gazelor, iar din corespondența purtată cu furnizorii de energie electrică și gaze, rezultă că racordurile de energie electrică au fost executate în perioada 07.12.2015-27.09.2016 pentru imobilul din strada .. și în perioada 25.01.2017-09.08.2017 pentru imobilul din strada ..., iar racordurile de gaz au fost executate la data de 30.10.2015 pentru imobilul din strada .. și la data de 20.02.2017 pentru imobilul din strada ..., ulterior vanzarii apartamentelor conform contractelor de vanzare cumparare incheiate de contribuabil cu diverse persoane fizice, autentificate de notar.

În aceste condiții, organele de inspectie fiscala au constatat ca imobilele vandute de catre P.F. X , impreuna cu asociatii, nu indeplinesc cerintele legale de aplicare a cotei redusa de TVA de 5% prevazuta la art. 140, alin.2[^]1, lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precum si punctul 23, aliniat 7-11 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.140 alin.2[^]1, lit.c) din Cod, in vigoare pe perioada 13.01.2015-31.12.2015, respectiv dispozitiile art.291 alin.(3) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal precum si pct.38 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.291 alin.(3) lit.c) din Cod, in vigoare pe perioada 01.01.2016-30.06.2018 coroborate cu dispozitiile art.41 si anexa 1 la Legea locuintei nr.114/1996, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care in temeiul dispozitiilor art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au procedat la reincadrarea tranzactiilor și aplicarea cotei standard de TVA, colectand suplimentar diferența de TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada 13.01.2015-31.12.2015, contribuabilul a efectuat livrari de bunuri imobile , pentru care datoreaza bugetului de stat TVA in cota de 24% rezultand o diferenta suplimentara ;pe perioada 01.01.2016-31.12.2016 , contribuabilul a efectuat livrari de bunuri pentru care datoreaza bugetului de stat TVA in cota de 20% , din care a colectat TVA rezultand diferenta de TVA colectat suplimentar ;pe perioada 01.01.2017-31.12.2017, contribuabilul a efectuat livrari de bunuri pentru care datoreaza bugetului de stat TVA in cota de 19%, rezultand o diferenta de TVA suplimentara ; pe perioada 01.01.2018-30.06.2018, contribuabilul a efectuat livrari de bunuri imobile pentru care datoreaza bugetului de stat TVA in cota de 19%, rezultând diferența de TVA suplimentara .

În concluzie, pentru perioada 13.01.2015-30.06.2018, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA, au considerat ca deductibila fiscal TVA (solicitata la rambursare de catre contribuabil) si au stabilit de plata TVA.

III. Luand în considerare constatările fiscale, susținerile contestatarului documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusa verificării, se retin următoarele:

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării, cu control anticipat, a Decontului de TVA din luna iunie 2018, cu opțiune de rambursare, înregistrat la A.J.F.P., prin care contribuabilul X solicita la rambursare TVA , aferenta perioadei 13.01.2015-30.06.2018.

A).Motive procedurale

1.În ceea ce privește afirmatia contestatarului potrivit căreia Decizia de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala nu respecta exigentele legale respectiv contravin prevederilor art.46 din Legea nr.207/2015 în condițiile în care nu contin motivele de fapt și de drept care fundamentează soluția adoptată de organul fiscal, menționăm:

În drept, la art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/platitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/platitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și stampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/platitorului.”*

La art.1 din același act normativ se stipulează:

“În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. *actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel cărui îi este adresat;”*

La art.97 " Forma si continutul deciziei de impunere" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"Decizia de impunere trebuie sa cuprinda, pe lânga elementele prevazute la art. 46, si tipul creantei fiscale, baza de impozitare, precum si cuantumul acesteia, pentru fiecare perioada impozabila."

In ceea ce priveste formularul "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice", modalitatea de completare a acesteia este reglementata de Ordinul Presedintelui ANAF nr. 3771/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea modelului si continutului unor documente utilizate în cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice.

In Anexa 5" Instructiuni de completare a formularului Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice" se prevede:

"Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice se completeaza la încheierea unei inspectii fiscale generale sau partiale, ca urmare a stabilirii de obligatii fiscale suplimentare principale aferente diferentelor de baze de impozitare (cu exceptia impozitului pe venit si a contributiilor sociale datorate de persoana fizica în calitatea sa de contribuabil la sistemul public de pensii si la cel de asigurari sociale de sanatate), constatate si înscrise în raportul de inspectie fiscala, întocmit la încheierea acesteia.[...]"

Informatiile din continutul formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice" se completeaza dupa cum urmeaza:

1."Date de identificare ale contribuabilului/platitorului" cuprind urmatoarele informatii:

1.1. "Denumirea/Numele si prenumele contribuabilului/platitorului/" - se înscrie denumirea completa a contribuabilului/platitorului sau se va completa cu numele, initiala tatalui si prenumele persoanei fizice verificate.

1.2. "Cod de identificare fiscala" pentru persoane fizice, definit conform prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare[...]"

1.3. "Domiciliul fiscal" se completeaza cu toate informatiile care definesc complet adresa unde își are domiciliul sau adresa unde locuieste efectiv persoana fizica.

1.4. "Date privind sediul activitatii sau locul de desfasurare efectiva a activitatii principale" se va completa cu toate informatiile care definesc complet sediul activitatii sau locul de desfasurare a activitatii economice autorizate sau a profesiei libere exercitate.

2. "Date privind obligatia fiscala"

2.1.1. *"Obligatii fiscale principale suplimentare": se completeaza câte un tabel pentru fiecare obligatie fiscala pentru care au fost stabilite suplimentar diferente ale bazei de impozitare (cu exceptia taxei pe valoarea adaugata, atunci când verificarea se efectueaza pentru solutionarea cu inspectie fiscala anticipata a unui decont cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare).[...]*

2.1.2. *"Motivul de fapt": se înscrie detaliat modul în care contribuabilul a respectat prevederile fiscale si contabile pentru stabilirea bazei impozabile potrivit situatiilor de fapt, cu prezentarea consecintei fiscale.*

2.1.3. *"Temeiul de drept": se înscrie clar si detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a alineatului, a celorlalte elemente prevazute de lege..."*

Avand in vedere prevederile legale enuntate si analizand Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice se retine ca aceasta a fost emisa in conformitate cu prevederile Ordinului Presedintelui ANAF nr. . 3771/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea modelului si continutului unor documente utilizate în cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si contine elementele prevazute de art.46 si art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, anterior enuntate.

De asemenea, mentionam ca Decizia de impunere a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , dupa cum se prevede in Ordinul Presedintelui ANAF nr. . 3771/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea modelului si continutului unor documente utilizate în cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice.

Potrivit Ordinului Presedintelui ANAF nr. 3710/2015 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente utilizate în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, Anexa 2-Instructiuni privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice:

"Raportul de inspecție fiscală se întocmește de echipa de inspecție fiscală pentru consemnarea constatărilor cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale și a consecințelor fiscale, indiferent dacă se modifică sau nu baza de impozitare și/sau se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale principale în cadrul unei inspecții fiscale generale sau parțiale la persoane juridice."

La capitolul III "Constatarari fiscale" din acest act normativ se specifica:

"3. Baza de impozitare

3.1. Determinarea bazei de impozitare

a) În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impozitare, se menționează:

- motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare, prezentându-se modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de aplicare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate;

- temeiul de drept unde se înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, paragrafului, punctului, literei, alineatului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.

Pentru fundamentarea constatărilor vor fi avute în vedere următoarele:

- elementele identificate în activitatea contribuabilului/plătitorului care au influențat baza de impozitare;

- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului/plătitorului;

- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de fapt și temeiul de drept pentru modificarea bazei de impozitare;

- modul de calcul al bazei de impozitare și stabilirea eventualelor diferențe ale bazei de impozitare, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției aferente, după caz. Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului/plătitorului de a efectua deduceri/reduceri se vor verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;

- stabilirea responsabilităților pentru aplicarea sau determinarea eronată a bazei de impozitare, în vederea sancționării potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate, și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile, atunci când este cazul.

b) În cazul în care baza de impozitare nu se modifică, se va menționa acest lucru. În această situație se prezintă perioadele și documentele efectiv verificate, care au stat la baza concluziei că obligația fiscală este corect determinată.

c) În cazul în care se impune modificarea bazelor de impozitare când se constată diferențe ale elementelor acestora, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale se va preciza motivul de fapt și temeiul de drept.

d) În cazul în care, în inspecția fiscală, sunt incluse pentru verificare perioade în care au fost soluționate deconturi cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, cu control ulterior, se înscriu informații distincte pentru fiecare decont, în ordine cronologică, în funcție de constatările efectuate, respectiv de natura modificării/nemodificării bazei de impozitare, după caz.

3.2. Exercițarea dreptului de apreciere

În situația în care, pentru obligația fiscală supusă verificării, se constată diferențe între starea de fapt fiscală reală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ-fiscal la același contribuabil/plătitor, se vor consemna constatările în conformitate cu situația de fapt fiscală reală și cu legislația fiscală și se vor menționa în scris motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu iau în considerare opinia prealabilă/soluția din actul administrativ emis.[...]

iar la capitolul VIII "Anexe" din acest act normativ se prevede:

"Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la raportul de inspecție fiscală se anexează situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare fundamentării și susținerii constatărilor, acestea făcând parte integrantă din raportul de inspecție fiscală."

Analizând Raportul inspecție fiscală, contestat, se reține ca acesta a fost întocmit în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui ANAF nr. 3710/2015 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente utilizate în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice.

Se reține ca organele de inspecție fiscală au analizat documentele și informațiile prezentate de către contribuabil și au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin starea de fapt fiscală iar motivul de fapt pentru care au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor imobiliare la cota de TVA standard prevăzută în Codul fiscal, pe perioada verificată, a fost prezentat detaliat în acest act fiscal.

Detalierea din punct de vedere valoric al TVA stabilită suplimentar precum și TVA stabilită de plată este prezentată în Raportul de inspecție fiscală precum și anexele la Raportul de inspecție fiscală.

La pct.2.1.3 "Motivul de drept" din Decizia de impunere și în Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au prezentat detaliat și clar reîncadrarea faptei constatate, precizând actul normativ, articolul, punctul, litera, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.

Argumentul contestatarului potrivit căruia îi este imposibil să identifice care este motivul determinant pentru organul fiscal care a condus la înlăturarea imobilelor menționate la paginile 10-13 din Raportul de inspecție fiscală din categoria celor care pot fi livrate cu aplicarea cotei reduse de TVA, susținând totodată că se afla în imposibilitatea de a-și valorifica acest drept, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care după cum s-a arătat și mai sus organele de inspecție fiscală în actul administrativ fiscal contestat au prezentat detaliat motivele pentru care au reîncadrat operațiunile în cauza la cota standard de TVA, motive de altfel prezentate și de către contribuabil în contestație respectiv livrarea celor 36 de locuințe (numerotate și subliniate la paginile 10-13 din Raportul de inspecție fiscală) către diverse persoane fizice conform contractelor de vânzare-cumpărare autentificate notarial, care la momentul transferului dreptului de proprietate nu îndeplineau condițiile și caracteristicile pe care trebuie să le îndeplinească o locuință în vederea aplicării cotei de TVA de 5% (neracordate la utilități precum și nerespectarea suprafețelor minimale de locuit), conform dispozițiilor 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 coroborate cu dispozițiilor Legii locuinței nr.114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, afirmația contestatarului potrivit căreia prin emiterea unui act administrativ fiscal nemotivat i s-ar fi încălcat dreptul la apărare prevăzut de art.52 din Constituție, de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, art. 41 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene respectiv dreptul la un proces echitabil potrivit jurisprudenței naționale și europene, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care actul administrativ fiscal contestat îndeplinește condițiile de formă prevăzute de lege.

Faptul ca, contribuabilul este nemulțumit de concluziile organelor de inspectie fiscala nu inseamna ca decizia atacata nu indeplineste conditiile de forma si este nemotivata.

Prin urmare, argumentul contestatarului potrivit caruia actul administrativ fiscal este lovit de nulitate pe motiv ca nu este motivat în fapt și în drept, nu are nicio justificare reala in conditiile in care organele de inspectie fiscala au mentionat in actul administrativ fiscal contestat rationamentul pentru care au stabilit suplimentar diferenta de taxă pe valoarea adaugata pe perioada verificata.

Potrivit prevederilor art.174 si art.175 din Codul de procedura civila coroborat cu prevederile art.3 alin.(2) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal este lovit de *“nulitate absoluta atunci cand cerinta nerespectata este instituita printr-o norma care ocroteste un interes public.”* respectiv *“Actul de procedura este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi înlaturata decât prin desfiintarea acestuia.”*, iar in speta nu este cazul, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

În ceea ce privește afirmatia contestatarului potrivit careia organul fiscal creeaza o confuzie nepermisa intre momentul incheierii actului de vanzare cumparare și momentul transferului dreptului de proprietate având în vedere dispozitiile art.885 și 1273 din Codul civil, mentionam:

La art.885, art.888, art.916, art.1650, art.1658, art.1673, art.1674, art.1676, art.1693 din Codul civil se prevede:

-art.885

“Dobândirea și stingerea drepturilor reale asupra imobilelor

(1) Sub rezerva unor dispoziții legale contrare, drepturile reale asupra imobilelor cuprinse în cartea funciară se dobândesc, atât între părți, cât și față de terți, numai prin înscrierea lor în cartea funciară, pe baza actului sau faptului care a justificat înscrierea.[...]

-art.888

Condiții de înscriere

Înscrierea în cartea funciară se efectuează în baza înscrisului autentic notarial, a hotărârii judecătorești rămase definitivă, a certificatului de moștenitor sau în baza unui alt act emis de autoritățile administrative, în cazurile în care legea prevede aceasta.[...]

-art.916

Noțiune

(1) Posesia este exercitarea în fapt a prerogativelor dreptului de proprietate asupra unui bun de către persoana care îl stăpânește și care se comportă ca un proprietar.

(2) Dispozițiile prezentului titlu se aplică, în mod corespunzător, și în privința posesorului care se comportă ca un titular al altui drept real, cu excepția drepturilor reale de garanție.[...]

-art.1650

Noțiune

(1) Vânzarea este contractul prin care vânzătorul transmite sau, după caz, se obligă să transmită cumpărătorului proprietatea unui bun în schimbul unui preț pe care cumpărătorul se obligă să îl plătească.[...]

-art.1673

Obligația de a transmite dreptul vândut

(1) Vânzătorul este obligat să transmită cumpărătorului proprietatea bunului vândut.

(2) Odată cu proprietatea cumpărătorul dobândește toate drepturile și acțiunile accesorii ce au aparținut vânzătorului.

(3) Dacă legea nu dispune altfel, dispozițiile referitoare la transmiterea proprietății se aplică în mod corespunzător și atunci când prin vânzare se transmite un alt drept decât dreptul de proprietate.

-art.1674

Transmiterea proprietății

Cu excepția cazurilor prevăzute de lege ori dacă din voința părților nu rezultă contrariul, proprietatea se strămută de drept cumpărătorului din momentul încheierii contractului, chiar dacă bunul nu a fost predat ori prețul nu a fost plătit încă.

-art.1674

Opozabilitatea vânzării

În cazurile anume prevăzute de lege, vânzarea nu poate fi opusă terților decât după îndeplinirea formalităților de publicitate respective.[...]

-art.1693

Momentul predării

În lipsa unui termen, cumpărătorul poate cere predarea bunului de îndată ce prețul este plătit. Dacă însă, ca urmare a unor împrejurări cunoscute cumpărătorului la momentul vânzării, predarea bunului nu se poate face decât după trecerea unui termen, părțile sunt prezumate că au convenit ca predarea să aibă loc la expirarea aceluia termen.”

Din prevederile legale enunțate se rețin următoarele;

Drepturile reale asupra imobilelor cuprinse în cartea funciara se dobândesc numai prin înscrierea lor în cartea funciara în baza înscrisului autentic notarial, a hotărârii judecătorești rămase definitivă, a certificatului de moștenitor sau în baza unui alt act emis de autoritățile administrative, în cazurile în care legea prevede aceasta.

Potrivit dispozițiilor art.916 alin.(1) din Codul Civil, posesia este exercitarea în fapt a prerogativelor dreptului de proprietate a unui bun de către persoana care îl stăpânește și care se comporta ca un proprietar; posesia reprezintă exercițiul unei puteri de fapt care da posibilitatea posesorului de a se comporta fata de lucru ca și când el ar fi titular al dreptului real , caruia ii corespunde în mod normal puterea de fapt exercitata prin acte materiale și acte juridice.

Potrivit Codului civil, vânzarea este contractul prin care vânzătorul transmite sau, după caz, se obligă să transmită cumpărătorului proprietatea unui bun în schimbul unui preț pe care cumpărătorul se obligă să îl plătească iar transmiterea proprietatii se stramuta de drept cumparatorului din momentul incheierii

contractului, cu excepția cazurilor prevăzute de lege ori dacă din voința părților nu rezultă contrariul; cumpărătorul poate cere predarea bunului de îndată ce prețul a fost plătit.

În principiu, contractul de vânzare-cumpărare este un contract translativ de proprietate în momentul în care se realizează acordul de voință al părților.

Potrivit Codului civil și literaturii juridice, dreptul de proprietate reprezintă dreptul unei persoane de a se bucura și dispune de un lucru în mod exclusiv și absolut, însă în limitele determinate de lege; dreptul de proprietate este definit ca un drept real, principal care conferă titularului sau atributele de posesie, folosință și dispoziție asupra bunului apropiat.

Or, din analiza Contractelor de vânzare-cumpărare atasate în copie la dosarul contestației se rețin următoarele:

Contractele de vânzare-cumpărare au fost încheiate între persoane fizice X prin mandat și diverse persoane fizice, în calitate de cumpărători; contractele de vânzare-cumpărare au fost încheiate la Biroul Individual Notarial și au fost autentificate de către notar public.

În Contractele de vânzare-cumpărare se specifică faptul că „Imobilul se vinde cu toate accesoriile și tot ce este destinat folosinței lui perpetue, pur și simplu fără ca dreptul să fie afectat de vreun termen, condiție sau modalitate.” precum și faptul că „Transmiterea dreptului de proprietate cu toate atributele sale are loc de la vânzător la cumpărător azi data autentificării prezentului contract de vânzare. Părțile au convenit că predarea imobilului să se facă azi, data autentificării, fără nicio altă formalitate. Vânzătorii prin mandat se obligă să predea imobilul cumpărătoarei iar aceasta se obligă să îl preia azi, data autentificării, imobilul predându-se liber de toate bunurile mobile ale vânzătorilor.”

La dosarul cauzei se află și copii ale extraselor de carte funciara din care rezultă că, cumpărătorii în cauză, în baza contractelor de vânzare autentificate de către notar public, au dobândit dreptul real asupra imobilelor ce fac obiectul acestor contracte de vânzare.

La art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 13.01.2015-31.12.2015 respectiv art.270 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 01.01.2016-30.06.2018, se prevede:

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

iar în ceea ce privește faptul generator al TVA, la art.134¹ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 13.01.2015-31.12.2015 respectiv art.281 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 01.01.2016-30.06.2018, se prevede, prin excepție ca:

“ (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 urmare, rezultă în mod clar că odată cu încheierea contractelor de vânzare-cumpărare în forma autentică au fost îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, intervenind astfel faptul generator al TVA în conformitate cu dispozițiile art.134¹ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada

13.01.2015-31.12.2015 respectiv art.281 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 01.01.2016-30.06.2018.

Astfel, argumentul contestatarului potrivit caruia actul administrativ fiscal ar fi nefondat și viciat sub aspectul motivării pe considerentul că organul fiscal creează o confuzie nepermisă între momentul încheierii actului de vânzare cumpărare și momentul transferului de proprietate, fără a proceda la o analiză a conținutului actelor translativ de proprietate, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care potrivit legii contractul de vânzare cumpărare este un contract translativ de proprietate în momentul în care se realizează acordul de voință al părților iar din contractele de vânzare cumpărare încheiate între contestatar și persoanele fizice în cauză, rezulta în mod clar că transmiterea dreptului de proprietate cu toate atributele sale are loc la data autentificării contractelor de vânzare precum și faptul că predarea imobilului s-a făcut la data autentificării contractelor, fără nicio altă formalitate.

Prin urmare, motivele de procedură invocate de către contestatar sunt neintemeiate iar actul administrativ fiscal contestat nu poate fi anulat pentru aceste motive.

La art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(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/platitorului, 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.”

Se reține că astfel ca, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enunțat, constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu fără a fi necesară cererea contribuabilului însă, în speță nu este cazul.

În consecință, având în vedere că argumentele contestatarului privind nulitatea actului administrativ fiscal contestat, sunt neintemeiate iar Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, nu poate fi anulată pe motive procedurale, D.G.R.F.P. -Serviciul Soluționare Contestații 2, va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulată de către X.

B)Fondul cauzei

Referitor la obligațiile fiscale reprezentând TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. prin Decizia de impunere, contestate de către P.F. X, D.G.R.F.P.- Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile efectuate pe perioada 2015-2018 constând în vânzări de bunuri imobile(apartamente) contestatarul

datoreaza bugetului de stat, diferența reprezentând taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in conditiile in care s-a constatat ca livrarea imobilelor s-a efectuat cu aplicarea cotei redusa de TVA (5%) iar la data livrarii acestea nu indeplineau conditiile și caracteristicile pe care trebuie sa le indeplinesca o locuinta la momentul livrarii sa poată fi locuita ca atare , în vederea aplicarii cotei de TVA de 5%.

In fapt, pe perioada 2015-2017, PF X împreună cu soția și familia D au achiziționat teren și au edificat doua imobile .

In vederea edificării imobilelor au fost încheiate contracte de execuție lucrări înregistrate cu Societatea T, contracte în care se specifică că apartamentele vor fi finalizate și predate investitorului X "la cheie".

Contribuabilul, în baza unor promisiuni bilaterale de vânzare incheiate cu diverse persoane fizice, se obligă, să vândă bunuri viitoare, constând în apartamentele situate în localitatea .. "la cheie" și finisate(ferestre PVC și sistem de izolare termică exterioară a fațadei, instalații sanitare, electrice și termice, sape, tencuieli, centrală termică proprie, calorifere, obiecte sanitare) cu toate utilitățile (apă, gaze, electricitate) în stare de funcționare.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca, locuintele construite au fost vandute ca parte a politicii sociale, colectandu-se TVA in cota de 5% prevazuta la art.140 lit.2¹, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare respectiv art.291 alin.(3) lit.c) din Legea 227/2015, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Analizand documentele prezentate de către contribuabil, informațiile și documente prezentate de constructorul T informațiile și documentele transmise de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliara precum și contractele de vanzare cumparare autentificate notarial, incheiate intre contribuabil prin mandatar și diverse persoane fizice, organele de inspectie fiscala au constatat, ca 36 de apartamente vândute ca parte a politicii sociale nu respectă cerintele din anexa 1 la Legea locuintei nr. 114/1996, republicata respectiv suprafetele utile a imobilelor in cauza sunt mai mici decat suprafetele minime utile prevăzute de lege și niciun imobil dintre cele livrate nu respecta prevederile legale cu privire la suprafața construită, pentru a fi incluse în categoria locuințelor sociale, în sensul că suprafețele utile și cele construite sunt sub limita prevăzută de lege.

De asemenea, urmare verificarii contractelor de furnizare a energiei electrice și a gazelor, din corespondența purtată cu furnizorii de energie electrică și gaze, rezultă că racordurile de energie electrică au fost executate în perioada 07.12.2015-27.09.2016 pentru imobilul .. și în perioada 25.01.2017-09.08.2017 pentru imobilul din .. iar racordurile de gaz au fost executate la data de 30.10.2015 pentru imobilul din strada ..și la data de 20.02.2017 pentru imobilul din strada.., ulterior vanzarii apartamentelor conform contractelor de vanzare cumparare incheiate de contribuabil cu diverse persoane fizice, autentificate de notar.

În aceste condiții, organele de inspectie fiscala au constatat ca imobilele vandute de catre P.F. X , impreuna cu asociatii, nu indeplinesc cerintele legale de aplicare a cotei redusa de TVA de 5% prevazuta la art. 140, alin.2¹, lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precum si punctul 23, aliniat 7-11 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.140 alin.2¹, lit.c) din Cod, in vigoare pe perioada 13.01.2015-31.12.2015, respectiv dispozitiile art.291 alin.(3) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal precum si pct.38 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii

nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.291 alin.(3) lit.c) din Cod, in vigoare pe perioada 01.01.2016-30.06.2018 coroborate cu dispozitiile art.41 si anexa 1 la Legea locuintei nr.114/1996, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care in temeiul dispozitiilor art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au procedat la reincadrarea operatiunilor și au colectat suplimentar diferența de TVA aplicand cota standard de TVA prevazuta de Codul fiscal, pe perioada verificata.

În contestatia formulata, contestatarul sustine ca la art. 140, alin.2[^]1, lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.291 alin.(3) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, legiuitorul face referire exclusiv la respectarea suprafetelor maximale; considera ca organul de inspectie fiscala se afla în eroare atunci când se raportează la prevederile Legii nr.114/1996 în vederea stabilirii unei suprafete minimale ce necesita a fi respectata pentru a putea face aplicarea cotei redusa de TVA.

Totodata contestatarul sustine ca, autoritatile locale au emis autorizatiile de construire pentru cele doua imobile , acestea nefiind vreodata contestate sau anulate, iar, mai mult decât atat, aceste imobile au fost luate in garanție de Statul Roman prin Fondul National de Garantare a Creditelor pentru întreprinderile Mici si Mijlocii in cadrul Programului Prima Casa, or daca Statul Roman sau institutiile bancare ar fi considerat ca exista dubii cu privire la legalitatea constructiei, contractele de vanzare-cumparare nu s-ar fi incheiat cu persoanele cumpărătoare.

În ceea ce privește racordarea la utilitati contestatarul sustine ca legea nu condiționează aplicarea prevederilor art. 291 din Legea nr. 227/2015 de existența racordurilor la curent și gaz. In Anexa 1 a Legii nr. 114/1996, se arată la „condițiile minimale” că este necesar să existe acces la energie electrica si apa potabila, nefacându-se referire la racord sau la necesitatea asigurării de acces la furnizarea cu gaz. In atare context, nu este necesar racordul la gaz, iar accesul la energie electrică a fost asigurat prin organizare de șantier; contestatarul sustine ca la data controlului toate cerințele privind utilitățile erau indeplinite, in actul de control precizandu-se că racodurile de energie electrică au fost executate în perioada 07.12.2015-27.09.2016 pentru imobilul din strada ..și în perioada 25.01.2017-09.08.2017 pentru imobilul din strada ..., iar racordurile de gaz au fost executate la data de 30.10.2015 pentru imobilul din strada .. și la data de 20.02.2017 pentru imobilul din strada ...

In cauza in speta, pe perioada 13.01.2015-31.12.2015 sunt aplicabile prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“(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:[...]

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%; ”

La pct.23 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal, dat în aplicarea art.140 alin.2¹ din Cod se prevede:

“(7) Cota redusă de taxa de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2¹) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a) - d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

(8) În aplicarea art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, prin locuința se înțelege construcția alcatuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii.

(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, menționate 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 partile 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 afla la numere cadastrale diferite.”

Pe perioada 01.01.2016-30.06.2018, sunt aplicabile dispozițiile art.291 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia:

”(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 persoane fizice. 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%.”

La pct.38 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în 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.

(3) În aplicarea [art. 291](#) alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal:

a) prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii;

b) anexele gospodărești nu se iau în calculul suprafeței utile a locuinței de 120 mp;

c) valoarea-limită de 450.000 lei cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă; aceste prevederi se aplică inclusiv pentru contractele încheiate până la data de 31 decembrie 2015, pentru operațiuni al căror fapt generator de taxă intervine după 1 ianuarie 2016;

d) la calculul suprafeței maxime de 250 mp se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința și care au o legătură directă cu locuința respectivă, fiind considerate accesorii livrării, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.”

Potrivit dispozițiilor art.2 din Legea locuinței nr.114/1996 republicată, cu modificările și completările ulterioare, locuința este definită ca fiind :

“Construcție alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare, care satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii.”

iar la art.41 din același act normativ se prevede:

“Locuința socială se realizează cu respectarea suprafeței utile și a dotărilor stabilite în limita suprafeței construite, potrivit [anexei nr. 1](#) la prezenta lege.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, cota redusă de TVA de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și proprietar de bunurile imobile , inclusiv pentru terenul pe care sunt construite locuințele care au o suprafața utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești , a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite , nu depășește suma de 380.000 lei respectiv suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționată de orice persoană necasătorită ori familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr.114/1996, republicată , cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că , cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare.

Potrivit Legii locuinței nr.114/1996, republicată , cu modificările și completările ulterioare precum și normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, locuința este definită ca fiind construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare , care la data livrării satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii.

În anexa 1 la Legea nr.114/1996, republicată sunt prevăzute exigențele minimale pentru locuințe și anume:

A)cerințele minimale și anume; accesul liber individual la spațiul locuibil, spațiu de odihnă, spațiu pentru prepararea hranei , grup sanitar , acces la energie

electrica si apa potabila, evacuarea controlata a apelor uzate si a reziduurilor menajere;

B) Suprafețele minimale a locuinței, conform tabelului:[...]

C) Încăperi sanitare;

D) Dotarea minimă a încăperilor sanitare;

E)Dotarea minimă a bucătăriei;

F)Dotarea minimă cu instalații electrice

G)Spații și instalații de folosință comună pentru clădiri cu mai multe locuințe;

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea tranzactiilor și aplicarea cotei standard de TVA prevazuta de art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.291 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și colectarea suplimentara a diferentei de TVA aferenta livrării a 36 de apartamente vândute ca parte a politicii sociale catre diverse persoane fizice pe motiv ca acestea nu respectă prevederile legale cu privire la suprafețele minimale prevăzute de lege și niciun imobil dintre cele livrate nu respecta prevederile legale cu privire la suprafața construită, pentru a fi incluse în categoria locuințelor sociale, în sensul că suprafețele utile și cele construite sunt sub limita prevăzută de lege.

De asemenea, din analiza contractelor de furnizare a energiei electrice și a gazelor si din corespondența purtată cu furnizorii de energie electrică și gaze, s-a constatat ca racordurile de energie electrică au fost executate în perioada 07.12.2015-27.09.2016 pentru imobilul din strada .. și în perioada 25.01.2017-09.08.2017 pentru imobilul din strada .., iar racordurile de gaz au fost executate la data de 30.10.2015 pentru imobilul din strada ... și la data de 20.02.2017 pentru imobilul din strada ... ulterior vanzării apartamentelor conform contractelor de vanzare cumparare incheiate de contribuabil cu diverse persoane fizice, autentificate de notar.

Din prevederile legale mai sus enuntate se reține ca, Codul fiscal definește notiunea de locuinta livrata ca parte a politicii sociale , locuinta care are o suprafața utila de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a caror valoare inclusiv a terenului pe care sunt construite nu depășește suma de 380.000 lei(art.140 alin.(2[^]1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare pana la data de 31.12.2015) respectiv 450.000 lei (art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016), exclusiv TVA , achizitionate de orice persoana necăsătorită sau familie.

Totodata, Codul fiscal prevede ca, cota redusa de TVA se aplica numai în cazul locuintelor care la momentul vanzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construita locuinta nu depășește suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol a locuintei, în cazul caselor de locuit individuale, iar în cazul imobilelor care au mai mult de doua locuinte , cota indiviza a terenului aferent fiecărei locuinte sa nu depaseasca 250 mp , inclusiv amprenta la sol aferenta fiecărei locuinte.

Mentionam ca în vederea solutionării contestatiei , organul de solutionare a contestatiei, cu privire la cauza în speta, a solicitat un punct de vedere Ministerului Finanțelor Publice -Directia generala de legislatie Cod fiscal și reglementari vamale, prin adresa .

Prin adresa , înregistrată la D.G.R.F.P. , Direcția Generala de Asistenta pentru Contribuabili comunica faptul ca Directia generala de legislatie Cod fiscal și reglementari vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a formulat puncte de

vedere asupra unor spete similare celei în cauză și anexează la adresa transmisă aceste „puncte de vedere legislație”.

De asemenea, se specifică faptul că în soluționarea contestației formulate de PF X se vor avea în vedere prevederile legale incidente.

Astfel, din adresa emisă într-o speta, prin care s-a solicitat precizări cu privire la aplicarea cotei de TVA de 5% pentru livrarea caselor pe structură metalică modulară, rezultă că în condițiile în care locuințele executate îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, alin.(2) -(6) ale pct.38 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, pentru livrarea acestora se aplică cota redusă de TVA de 5%.

Prin adresa emisă într-o speta referitoare la activitatea desfășurată de un dezvoltator imobiliar care construiește case individuale și care solicită precizări cu privire la respectarea condiției ca terenul pe care este construită locuința să nu depășească suprafața de 250 mp pentru aplicarea cotei de TVA de 5% pentru livrarea de locuințe, Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, făcând referire la dispozițiile art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.38 alin.(3) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, precizează ca:

„reglementarea a fost justificată de necesitatea adoptării de măsuri sociale care să faciliteze accesul populației la locuințele sociale, scopul unor cote reduse de TVA fiind în principal acela de a înlesni accesul la proprietate pentru anumite categorii de persoane care, în limita veniturilor care le obțin, pot accesa o locuință din această categorie.”

În adresa emisă urmare solicitării de informații referitoare la condițiile și caracteristicile pe care trebuie să le îndeplinească o locuință care la momentul livrării să poată fi locuită ca atare, în vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5%, Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, făcând referire la dispozițiile art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.38 alin.(3) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, precizează:

„Referitor la sintagma „la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii” precizăm următoarele:

Locuința este definită în Legea locuinței nr. 114/1996 republicată, cu modificările și completările ulterioare, la cap. I, art 2 ca fiind «construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare, care satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii».

Exigentele minimale pentru locuințe: cerințele minimale (accesul liber individual la spațiul locuibil, spațiu pentru odihnă, spațiu pentru prepararea hranei, grup sanitar, acces la energie electrică și apă potabilă, evacuarea controlată a apelor uzate și a rezidurilor menajere), suprafețele minimale, numărul de încăperi sanitare, dotarea minimă a încăperilor sanitare, dotarea minimă a bucătăriei, dotarea minimă cu instalații electrice, precum și spațiile și instalațiile de folosință comună pentru clădiri cu mai multe locuințe, sunt cele prevăzute în Anexa nr. 1 la Legea nr. 114/1996, care face parte integrantă din lege.

În ceea ce privește modul de racordare la utilități și modalități de facturare a consumurilor pentru acestea, este necesar să se respecte actele normative din domeniu, inclusiv cele emise de autoritățile naționale, cum sunt: Autoritatea Națională

de Reglementare in Domeniul Energiei, Autoritatea Naționala de Reglementare pentru Serviciile Publice de Gospodărire Comunala s.a.

In principiu, daca, la data livrării, locuința va fi într-un stadiu ce nu permite locuirea ca atare, respectiv, prin gradul de satisfacere a raportului dintre cerința utilizatorului și caracteristicile locuinței, la un moment dat, nu acopera necesitățile esențiale de odihna, preparare a hranei, educație și igiena, impunând și alte intervenții care să-i confere statutul de locuibilă, pentru livrarea respectivă nu va fi aplicabilă cota redusă de TVA de 5%.

Referitor la „exigentele minimale pentru locuințe” prevăzute în Anexa 1 la Legea locuinței nr. 114/1996 facem precizarea că, în condițiile în care legiuitorul nu a prevăzut în textul de lege ca obligatorie îndeplinirea acestora, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale ele pot avea doar caracter orientativ, însă aplicarea cotei reduse de TVA de 5% în cazul livrării unei locuințe -din categoria în discuție nu poate fi condiționată de existența minimului de dotări cu obiectele prevăzute la literele C-G din Anexa 1 la Legea locuinței nr. 114/1996. În opinia noastră, chiar și în absența unora dintre dotările minimale prevăzute de legea în cauza locuința poate avea statutul de locuibilă. **Prevederile Legii locuinței nr. 114/1996 sunt aplicabile, potrivit prevederilor art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal, doar în scopul determinării suprafeței utile a locuinței nu și în vederea evaluării condițiilor conform cărora locuința ar putea fi considerată satisfacătoare din punct de vedere al cerințelor de locuit.”**

Din punctele de vedere legislație transmise de ANAF -Direcția Generală de Asistență pentru Contribuabili rezultă că în mod clar că se aplică cota redusă de TVA de 5% asupra bazei de impozitare a TVA pentru livrarea de locuințe ca parte a politicii sociale dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile impuse de art.140 alin.(2¹) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare până la data de 31.12.2015 respectiv art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016 și anume locuința care are o suprafața utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare inclusiv a terenului pe care sunt construite nu depășește suma de 380.000 lei(cod fiscal în vigoare până la data de 31.12.2015) respectiv 450.000 lei (cod fiscal în vigoare după data de 01.01.2016), exclusiv TVA și sunt achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie.

Se reține că, prevederile Legii locuinței nr. 114/1996 sunt aplicabile, potrivit prevederilor art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal, doar în scopul determinării suprafeței utile a locuinței respectiv a suprafeței maxime de 120mp, nu și în vederea evaluării condițiilor conform cărora locuința ar putea fi considerată satisfacătoare din punct de vedere al cerințelor de locuit; în codul fiscal nu se face referire la o suprafața minimală a locuinței.

Mai mult, se reține că dispozițiile art.140 alin.(2¹) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare până la data de 31.12.2015 respectiv art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016 ce reglementează aplicarea cotei reduse de TVA asupra bazei impozabile pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, sunt justificate de necesitatea adoptării de măsuri sociale care să faciliteze accesul populației la locuințe sociale, scopul aplicării unei cote reduse de TVA fiind în principal acela de a înlesni accesul la proprietate pentru anumite categorii de persoane, care în limita veniturilor pe care le obțin, pot accesa o locuință din această categorie.

În condițiile în care prin Codul fiscal, legiuitorul face referire doar la livrarea de locuințe care au o suprafața utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele

gospodărești, a caror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei respectiv 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționată de orice persoană necăsătorită sau familie iar din „punctul de vedere legislație” emis de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice rezulta în mod clar ca prevederile Legii locuinței nr. 114/1996 sunt aplicabile, potrivit prevederilor art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal, doar în scopul determinării suprafeței utile a locuinței respectiv a suprafeței maxime de 120mp, se reține ca organele de inspecție fiscală în mod eronat au aplicat cota standard de TVA și au colectat suplimentar diferența de TVA aferentă livrării a 36 de apartamente vândute ca parte a politicii sociale către diverse persoane fizice pe motiv ca acestea nu respectă prevederile legale cu privire la suprafețele minimale prevăzute la pct.B din Anexa 1 la Legea locuinței nr. 114/1996.

Se reține totodată ca, urmare analizării contractelor de furnizare a energiei electrice și a gazelor și din corespondența purtată cu furnizorii de energie electrică și gaze organele de inspecție fiscală au constatat ca racordurile de energie electrică au fost executate în perioada 07.12.2015-27.09.2016 pentru imobilul din strada ... și în perioada 25.01.2017-09.08.2017 pentru imobilul din strada .. iar racordurile de gaz au fost executate la data de 30.10.2015 pentru imobilul din strada.. și la data de 20.02.2017 pentru imobilul din strada ... ulterior vânzării apartamentelor conform contractelor de vânzare cumpărare încheiate de contribuabil cu diverse persoane fizice, autentificate de notar.

Din prevederile legale enunțate se reține ca, în vederea aplicării cotei de 5% sintagma „locuințe care la momentul vânzării pot fi locuite ca atare” trebuie analizată în contextul prevederilor pct.23 alin.(8) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat în aplicarea art.140 alin.(2¹) lit.c) respectiv pct.38 alin.(8) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal dat în aplicarea art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Cod, potrivit căroră „prin locuința se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii.”

Exigentele minimale pentru locuințe:cerințele minimale (accesul liber individual la spațiul locuibil, spațiu pentru odihnă, spațiu pentru prepararea hranei, grup sanitar, acces la energie electrică și apă potabilă, evacuarea controlată a apelor uzate și a rezidurilor menajere), suprafețele minimale, numărul de încăperi sanitare, dotarea minimă a încăperilor sanitare, dotarea minimă a bucătăriei, dotarea minimă cu instalații electrice, precum și spațiile și instalațiile de folosință comună pentru clădiri cu mai multe locuințe, sunt cele prevăzute în Anexa nr. 1 la Legea nr. 114/1996, care face parte integrantă din lege însă din punctul de vedere emis de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice se reține ca:

„Referitor la „exigentele minimale pentru locuințe” prevăzute în Anexa 1 la Legea locuinței nr. 114/1996 facem precizarea ca, în condițiile în care legiuitorul nu a prevăzut în textul de lege ca obligatorie îndeplinirea acestora, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale ele pot avea doar caracter orientativ, însă aplicarea cotei reduse de TVA de 5% în cazul livrării unei locuințe din categoria în discuție nu poate fi condiționată de existența minimului de dotări cu obiectele prevăzute la literele C-G din Anexa 1 la Legea locuinței nr. 114/1996.”

Cu privire la modul de racordare la utilitati si modalitati de facturare a consumurilor pentru acestea din „punctul de vedere” transmis de Direcția generala de legislatie Cod fiscal și reglementari vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice se reține ca „este necesar a se respecta actele normative din domeniu, inclusiv cele emise de autoritatile naționale, cum sunt: Autoritatea Naționala de Reglementare in Domeniul Energiei, Autoritatea Naționala de Reglementare pentru Serviciile Publice de Gospodărire Comunala s.a.”

Mai mult, din contractele de vanzare -cumparare incheiate intre persoanele fizice, prin mandatar, toți în calitate de vanzatori și diverse persoane fizice trebuie sa rezulte gradul de finisare al constructiei la data la care a intervenit transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumparator.

Din Contractele de vanzare -cumparare incheiate intre persoanele fizice , prin mandatar, toți în calitate de vanzatori și diverse persoane fizice, existente în copie la dosarul cauzei , rezulta ca vanzatorii se obliga sa transmita cumparatoarei/ cumparatorilor toate utilitatile (gazele naturale, apa, canal curent electric) în stare de funcționare, în conformitate cu normele tehnice și dispozitiile legale în vigoare și sa pună la dispoziția acestora toate documentele necesare incheierii contractelor de furnizare a utilitatilor pe numele ei/ lor , cumparatoarea/ cumparatorii urmând sa încheie contracte de prestari servicii/ furnizare de utilitati în nume propriu, în termen de 30 zile, calculat de la data la care vanzatorii vor pune la dispoziție documentele necesare incheierii contractelor de prestari/furnizare servicii și utilitati.

De asemenea, vanzatorii, prin mandatar, declara ca pentru apartamentul ce face obiectul contractului de vanzare nu s-au emis facturi pentru utilitati întrucât nu exista consum și totodata declara ca sunt achitate la zi către societatile furnizoare toate utilitatile.

În principiu, din „punctele de vedere legislatie” emise în spete similare se reține ca, daca se constata ca predarea locuintei este într-un stadiu ce nu permite locuirea ca atare respectiv locuinta nu respecta exigentele minimale de locuit referitoare la accesul liber individual la spațiul locuibil , fără tulburarea posesiei și a folosintei exclusive a spațiului deținut de către o alta persoana sau familie ; existența unui spațiu pentru odihna; existența unui spațiu pentru prepararea hranei;existenta unui grup sanitar;accesul la energie electrică și apa potabila și evacuarea controlata a apelor uzate și a reziduurilor menajere, fiind necesare si alte intervenitii care să-i confere statutul de locuabila, pentru livrare respectiva nu este aplicabila cota redusa de TVA de 5%.

In consecinta, luand in considerare prevederile legale enuntate, precum și punctele de vedere transmise de Direcția generala de legislatie Cod fiscal și reglementari vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice cu privire la cauza în speta din care rezulta în mod clar ca prevederile Legii locuinței nr. 114/1996 sunt aplicabile, potrivit prevederilor art.140 alin.(2[^]1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare pana la data de 31.12.2015 respectiv art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016 , doar in scopul determinării suprafeței utile a locuinței respectiv a suprafeii maxime de 120 mp , organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunța cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere , urmare reincadrării operatiunilor și aplicarii cotei standard de TVA asupra livrarilor de locuinte ca parte a politicii sociale.

In măsura sa analizeze și sa aprecieze dacă, la data la care a intervenit transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumparator conform contractelor de vanzare cumparare autentificate notarial , incheiate de către contestatar cu

diverse persoane fizice, apartamentele în cauza satisfac cerințele de locuit ale unei persoane sau familii precum și a altor documente prezentate de către contestatar, în raport de prevederile legale aplicabile spetei și „punctele de vedere legislatie” emise de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în spete similare, sunt organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.6, art.7, coroborat cu prevederile art.113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit cărora:

-art.6

“(1) Organul fiscal este îndreptatit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza raportat la momentul luării unei decizii.”

-art.7

“(3) Organul fiscal este îndreptatit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/platitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

-art.113

“(1) Inspectia 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/platitor, 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.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/platitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/platitorului;

c) analiză și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/platitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se afla bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/platitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele

prevazute la art. 124 alin. (1), dupa caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspectiei fiscale, pentru clarificarea si definitivarea constatarilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/platitorului sau a împuternicitului acestuia, dupa caz, cu privire la constatările inspectiei fiscale, precum si discutarea acestora;

i) **stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus**, dupa caz, fata de obligatia fiscala principala declarata de catre contribuabil/platitor si/sau stabilita, dupa caz, de organul fiscal;

j) sanctionarea potrivit legii a faptelor reprezentând încalcări ale legislatiei fiscale si contabile constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale si contabile;

k) dispunerea masurilor asiguratorii în conditiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca in vederea stabilirii corecte a obligatiilor fiscale, organele de inspectie fiscala au obligatia sa examineze starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului/platitorului. In analiza efectuata, organele de inspectie fiscala au obligatia sa identifice si sa ia în considerare toate circumstantele edificatoare fiecarui caz in parte.

In contextul considerentelor anterior redade si a prevederilor legale mai sus citate, organul de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra diferentei de TVA colectata suplimentar in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere dispozitiile art.140 alin.(2¹) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare pana la data de 31.12.2015 respectiv art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016 și nu au analizat livrarile de locuinte efectuate în speta în raport de indeplinirea cumulativa a conditiilor impuse de Codul fiscal.

Organul de solutionare a contestatiei a solicitat , prin adresa transmisa pe e-mail, un punct de vedere organului de inspectie fiscala în raport de „punctul de vedere legislatie” emis de Direcția generala de legislatie Cod fiscal și reglementari vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în ceea ce privește suprafața utila prevazuta de dispozitiile din Codul fiscal, însă prin răspunsul transmis acesta își menține punctul de vedere.

In aceste conditii, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completatile ulterioare potrivit caruia:

“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial, actul administrativ atacat în situatia în care din documentele existente la dosar si în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situatia de fapt în cauza dedusa solutionarii prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent si de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desfiintat urmeaza sa încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie sa aiba în vedere strict considerentele deciziei de solutionare a

contestatiei. Pentru un tip de creanta fiscala si pentru o perioada supusa impozitarii desfiintarea actului administrativ fiscal se poate pronunta o singura data.

(4) Solutia de desfiintare este pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare."

coroborat cu prevederile pct.11.4 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ fiscal atacat."

si se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA colectata suplimentar pe perioada 13.01.2015-30.06.2018.

Cu privire la refacerea inspectiei fiscale la art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

"(2). Refacerea inspectiei fiscale trebuie sa respecte strict perioadele fiscale, precum si considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desfiintare, astfel cum acestea sunt mentionate în decizie.[...]"

(4) Refacerea inspectiei fiscale se realizeaza de catre o alta echipa de inspectie fiscala decât cea care a încheiat actul desfiintat."

Totodata, potrivit pct.11.5 din Ordinul nr.3741/2015 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala :

"Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligatii fiscale mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzator nu poate fi diminuata pierderea fiscala cu o suma mai mare decât cea înscrisa în actul desfiintat."

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, urmeaza sa reanalizeze situatia de fapt strict pentru aceeasi perioada si pentru acelasi obiect, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta, pe perioada verificata; prin noul act administrativ fiscal întocmit nu se va crea o situatie mai grea contestatorului, decat cea stabilita prin Decizia de impunere .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., contestata de catre X , inregistrata la D.G.R.F.P. referitor la obligatiile fiscale reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Organul de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul administrativ fiscal contestat, va proceda la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit avand in vedere considerentele prezentei decizii, documentele prezentate de catre contribuabil si prevederile legale aplicabile spetei; prin noul act administrativ fiscal intocmit nu se va crea o situatie mai grea contestatarului, in propria cale de atac, decat cea stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice .

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.