



DECIZIA NR.10291/07.06.2019

privind soluționarea contestației formulată de **S.C. XS.R.L. mun. X** înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspecție Fiscală sub nr.X și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, prin adresa nr. X înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X, cu privire la punerea în executare a Sentinței nr. X emisă de Tribunalul Suceava - Sectia de Contencios, Administrativ și Fiscal, definitivă, pe care o anexează, în sensul soluționării pe fond a contestației formulate de **S.C. XS.R.L.** cu sediul în mun. Răduți, str. X nr. X jud. Suceava, înregistrată la Registrul Comerțului nr. JX, având C.U.I. X, reprezentată de dl. X în calitate de administrator împuternicit.

Având în vedere că societatea are domiciliul fiscal în județul Suceava, competența de soluționare a contestației formulate de aceasta aparține Serviciului Soluționare Contestații 2 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași.

Prin Referatul nr.11421 din 15.05.2019 Directorul general al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației formulată de **S.C. XS.R.L. mun. X** către Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul aceleiași direcții regionale.

La data de 26.02.2015 **S.C. XS.R.L. mun. X** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SV X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X.

Suma contestată este în quantum de **S lei** și reprezintă:
S lei - TVA;

S lei - dobânzi de întârziere aferente TVA;

S lei - penalități de întârziere aferente TVA.

La data de 18.02.2016 prin Decizia nr. ISRX emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași se **respinge** contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Rădăuți**, prin **împuternicit xl, ca fiind depusă de o persoană lipsită de calitatea de a contesta**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SV 25 din 22.01.2015, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Activitatea de Inspecție Fiscală pe numele **S.C. X S.R.L. Rădăuți**, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

S lei – TVA lei;

S lei – dobânzi aferente TVA;

S lei – penalități aferente TVA.

Prin Sentința nr. X emisă de Tribunalul Suceava în Dosarul nr. X, definitivă, se Hotărăște:

“Respinge excepția inadmisibilității cu privire la capătul de cerere vizând anularea Raportului de inspecție fiscală nr. X;

Admite excepția inadmisibilității cu privire la capătul de cerere vizând anularea Deciziei de impunere nr. F-SV- X.

Admite, în parte, acțiunea având ca obiect contestație act administrativ fiscal formulată de reclamanta S.C. X S.R.L., în contradictoriu cu pârâta D.G.R.F.P Iași, prin A.J.F.P. Suceava.

Anulează Decizia nr. ISRX privind soluționarea contestației formulate de S.C. XS.R.L.

Respinge capătul de cerere privind anularea Deciziei de impunere nr. F-SV-X, ca inadmisibil (prematur formulată).”

Soluția instanței este motivată de faptul că, “Trebuie avute în vedere considerentele Deciziei nr. 1211 din 28.02.2018 a Curții de Apel Suceava, prin care s-a admis recursul și s-a dispus casarea cu trimitere spre rejudecare, potrivit căroră dispozițiile art. 206 din Codul de procedură fiscală și ale pct. 175.2 din Normele metodologice trebuie interpretate prin coroborare cu art. 18 din Codul de procedură fiscală și în contextul mai larg al modului în care s-a derulat inspecția fiscală și comunicarea Deciziei de impunere contestată. De asemenea, s-a concluzionat că este excesivă solicitarea pârâtei ca xl să transmită în original/copie legalizată împuternicirea dată de recurentă pentru faza soluționării contestației administrative, așa încât respingerea contestației administrative pentru neîndeplinirea cerinței prevăzute de art. 206 lit. e) teza a II-a din Codul de procedură civilă este o soluție de dezacord cu dispozițiile art. 18 din Codul de procedură fiscală.

(...)

În cazul de față, instanța de control judiciar a dat o dezlegare cu privire la modalitatea de aplicare și interpretare a dispozițiilor art. 206 C. pr. Fisc. și pct. 175.2 din HG nr. 1050/2014, în sensul că solicitarea de prezentare a împuternicirii în original/copie legalizată a fost excesivă, iar respingerea contestației administrative în dezacord cu dispozițiile art. 18 din C. pr. Fisc.“

Ca urmare, se va proceda la solutionarea pe fond a contestației formulată de **S.C. XS.R.L., mun. X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SV Xemisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X.

I. S.C. XS.R.L. mun. X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SV X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, cu privire la suma de S lei reprezentând TVA în sumă de S lei, dobânzi în sumă de S lei aferente TVA și penalități în sumă de S lei aferente TVA.

Contestatoarea susține că organele de control fiscal au valorificat practic anumite informații interpretate în mod abuziv și tendențios, fără a aplica parte din principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, expuse pe larg la Capitolul II al Codului de procedură fiscală.

În susținerea contestației petenta invocă art. 6 și art. 7 din Legea nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Petenta susține că sumele care îi sunt puse în sarcină sunt sume virtuale și incerte, fără o anumită bază în determinarea lor.

De asemenea, prin modul de întocmire a Raportului fiscal atacat, organele de control au interpretat abuziv, prevederile art.140 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, tranzacțiile privind vânzarea unui apartament către minorul X (ap. 19) și unui apartament (ap.21) către părinții minorului - X și X, au fost efectuate în concordanță cu art.140 alin.2¹, lit.c), pct.2, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicându-li-se cota redusă de 5% TVA:

Petenta susține că toate aceste înregistrări sunt în concordanță și cu Hotărârea Guvernului nr.44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

Analizând articolele de mai sus, în opinia contestatoarei este evident că este posibilă aplicarea cotei reduse de 5% TVA în cazul achiziției de către o persoană necăsătorită (cum este cazul minorului X), excluderea fiind foarte bine explicată prin alin. 2¹ pct.c) sub.2) din art.140 codul fiscal, 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%, fără a exclude și posibilitatea achiziționării de către minorii din familie.

Desigur, dacă legiuitorul ar fi avut în vedere și copiii din interiorul familiei, ca și excludere a aplicării cotei reduse de 5% TVA, ar fi folosit sintagma de persoane afiliate astfel cum este definit prin art.7 pct.21 din Codul fiscal.

În concluzie, petenta consideră că Raportului de inspecție fiscală nr.X și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-SV-X, întocmite de organele din cadrul activității de control fiscal, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare sunt emise în baza unor interpretări fără suport real și în consecință acestea duc la nulitatea actelor atacate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, au efectuat o verificare fiscală la S.C. XS.R.L. mun. X, în ceea ce privește TVA pentru perioada 01.04.2013-31.10.2014 în urma căreia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SV X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X prin care au stabilit în sarcina societății suma de S lei din care societatea contestă suma S lei, reprezentând:

- S lei – TVA;**
- S lei – dobânzi aferente TVA;**
- S lei – penalități aferente TVA.**

Inspecția fiscală efectuată la **S.C. XS.R.L. mun. X** a avut ca obiectiv verificarea deconturilor negative cu opțiune de rambursare, astfel:

- nr. X pentru perioada 01.04.2013-30.04.2014 cu privire la suma de S lei soluționat cu control ulterior;
- nr. X pentru perioada 01.05.2014-31.05.2014 cu privire la suma de S lei soluționat cu control ulterior;

- nr. X pentru perioada 01.06.2014-30.06.2014 cu privire la suma de S lei soluționat cu control ulterior;
- nr. X pentru perioada 01.07.2014-31.08.2014 cu privire la suma de Sei soluționat cu control ulterior;
- nr. X pentru perioada 01.09.2014-31.10.2014 cu privire la suma de S lei soluționat cu control anticipat.

În urma verificării fiscale, pentru perioadele supuse inspecției fiscale cu control ulterior 01.04.2013-30.04.2014 și 01.05.2014-31.05.2014 nu s-au constatat deficiențe care să modifice baza de impozitare.

Pentru perioada 01.06.2014-30.06.2014 s-au constatat deficiențe care să modifice baza de impozitare, astfel:

În luna iunie 2014, societatea contestatoare a emis factura nr.INT-X în valoare de X lei cu un TVA aferent de X lei (cota TVA = 5%) către minora X reprezentând vânzare apartament nr. X, et.X.

Contractul de vânzare/cumpărare a fost semnat în calitate de cumpărător de către X, mama minorei, în calitate de curator.

Menționează organele de inspecție fiscală faptul că, d-na X împreună cu soțul X au mai achiziționat de la S.C. XS.R.L. un apartament, cu factura nr.INT-X în valoare de S lei cu o TVA aferentă de S lei, cota TVA de 5%.

Ținând cont de faptul că familia este definită ca „forma socială de bază realizată prin căsătorie care unește pe soți și pe descendenții acestora (copii necăsătoriți)”, copiii minori aparținând deci familiei, organele de inspecție fiscală consideră că achiziția efectuată de către minora X (fiica lui X și X) cu cota de TVA de 5% reprezintă în fapt o achiziție a familiei, care a achiziționat deja o locuință cu cota de TVA de 5%.

Prin urmare, în cazul acestei livrări de locuințe societatea nu poate justifica aplicarea cotei de 5%, stabilindu-se astfel o TVA suplimentară în sumă de **S lei** (S lei x 24% - S lei x 5%).

Aferent TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 26.07.2014-22.01.2015 dobânzi de întârziere în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei.

Pentru perioada **01.07.2014-31.08.2014** s-au constatat deficiențe care să modifice baza de impozitare, astfel:

1. În luna august 2014 societatea a emis factura nr.INT-X în valoare de S lei cu un TVA aferent de S lei (cota TVA = 5%) către minorul X reprezentând vânzare apartament nr.X, et.X .

Contractul de vânzare/cumpărare a fost semnat în calitate de cumpărător de către X, mama minorului, în calitate de curator.

Ținând cont de faptul că familia este definită ca „forma socială de bază realizată prin căsătorie care unește pe soți și pe descendenții acestora (copii necăsătoriți)", copiii minori aparținând deci familiei, actuala inspecție fiscală consideră că achiziția efectuată de către minorul X (fiul lui X și X) cu cota de TVA de 5% reprezintă în fapt o achiziție a familiei, care a achiziționat deja o locuință cu cota de TVA de 5%.

Prin urmare, în cazul acestei livrări de locuințe societatea nu poate justifica aplicarea cotei de 5%, stabilindu-se astfel un TVA suplimentar în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 24\% - S \text{ lei} \times 5\%$).

Aferent TVA stabilit suplimentar în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 26.09.2014-22.01.2015 dobânzi de întârziere/majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei.

2. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea a dedus eronat în luna august 2014 TVA în sumă de S lei de pe factura nr. X în valoare de S lei emisă de S.C. X S.R.L. reprezentând contravaloare electrocasnice, întrucât acestea nu se justifică a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

Aferent TVA în sumă de S lei organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 26.09.2014-22.01.2015 dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, au fost încălcate prevederile art. 140 și art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 120 și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare aspectelor prezentate anterior, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru persoane juridice nr. F-SV Xemisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o TVA în sumă de S lei, (contestată) aferentă perioadei 01.04.2013-31.08.2014 la care s-au calculat pentru perioada 26.07.2014-22.01.2015, accesorii în sumă totală de S lei ($S \text{ lei} + S \text{ lei}$) și au respins la rambursare TVA în sumă de S lei, (necontestată) aferentă perioadei 01.09.2014-31.10.2014, înscrisă în Decontul negativ cu opțiune de rambursare nr. X soluționat cu control anticipat în sumă de S lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organelor fiscale și

actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. XS.R.L. are domiciliul fiscal în mun. X, str. X nr. X, jud. Suceava;

Denumire CAEN: lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale/ An 2008/Cod 4120;

Cod de identificare fiscală: X;

Perioada supusă verificării: 01.04.2013-31.10.2014.

1. Referitor la suma de S lei reprezentând TVA în sumă de S lei aferentă perioadei 01.04.2013-31.08.2014 și accesorii aferente în sumă de S lei (S lei dobânzi de întârziere și Slei penalități de întârziere) stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SV X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. X, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit această sumă în condițiile în care societatea contestatoare a efectuat două vânzări de imobile către doi minori, cu cota redusă de TVA de 5% în condițiile în care părinții minorilor au mai achiziționat în trecut un imobil cu cota redusă de TVA de 5%.

În fapt, pentru perioada 01.06.2014 - 30.06.2014 societatea contestatoare a beneficiat de rambursare cu control ulterior în urma depunerii Decontului cu opțiune de rambursare nr. X pentru suma de S lei, aferent lunii iunie 2014, sumă rambursată, conform Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. X.

Motivul pentru care societatea înregistrează sold negativ TVA pentru perioada supusă inspecției fiscale îl reprezintă efectuarea lucrărilor de investiții, respectiv construire a unui bloc de locuințe colective P+2E conform Autorizației de construire nr. X emisă de Primăria Municipiului Rădăuți.

La data de 18.05.2011 societatea obține Autorizația de construire nr. X emisă de Primăria Municipiului-X conform căreia este autorizată pentru multietajarea imobilului P+2E aflat în construcție, în P+5E+MSc.

În data de 11.07.2013 societatea obține autorizația de construire nr. X emisă de Primăria Municipiului X pentru construire bloc de locuințe P+4E + M cu spațiu comercial la parter.

În luna iunie 2014, societatea contestatoare a emis factura nr. INT-X în valoare de S lei cu un TVA aferent de S lei (cota TVA = 5%) către minora X reprezentând vânzare apartament nr. X, et.X

Contractul de vânzare/cumpărare a fost semnat în calitate de cumpărător de către d-na X, mama minorei, în calitate de curator.

Menționează organele de inspecție fiscală faptul că d-na X împreună cu soțul X au mai achiziționat de la S.C. XS.R.L. un apartament cu factura nr.INT-X în valoare de S lei și TVA aferent de S lei, cota TVA = 5%.

În luna august 2014 societatea contestatoare a emis factura nr.INT-X în valoare de S lei cu un TVA aferent de S lei (cota TVA = 5%) către minorul X reprezentând vânzare apartament nr.X, et.X .

Contractul de vânzare/cumpărare a fost semnat în calitate de cumpărător de către X, mama minorului, în calitate de curator.

Ținând cont de faptul că familia este definită ca „forma socială de bază realizată prin căsătorie care unește pe soți și pe descendenții acestora (copii necăsătoriți)", copiii minori aparținând deci familiei, organele de inspecție fiscală au considerat că achizițiile efectuate de către minori cu cota de TVA de 5% reprezintă în fapt o achiziție a familiei, care a mai achiziționat deja o locuință cu cota de TVA de 5%.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că în cazul acestor 2 livrări de locuințe societatea nu poate justifica aplicarea cotei de 5%, fapt pentru care s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de S lei (S lei + S lei).

Aferent TVA stabilit suplimentar în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 26.07.2014-22.01.2015 dobânzi de întârziere-majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei.

Aferent TVA stabilit suplimentar în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 26.09.2014-22.01.2015 dobânzi de întârziere/majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei.

Prin contestația formulată petenta susține că este evident că este posibilă aplicarea cotei reduse de 5% TVA în cazul achiziției de către o persoană necăsătorită, excluderea fiind foarte bine explicată prin alin. 2¹ pct.c) sub.2) art.140 din Codul fiscal - 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%, fără a exclude și posibilitatea achiziționării de către minorii din familie.

Desigur, dacă legiuitorul ar fi avut în vedere și copiii din interiorul familiei, ca și excludere a aplicării cotei reduse de 5% TVA, ar fi folosit sintagma de persoane afiliate astfel cum este definit prin art.7 pct.21 din Codul fiscal.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada verificată, conform căruia:

“ART. 140

Cotele

(2[^]1) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

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

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

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

d) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea cu

chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unei locuințe în condițiile pieței.

(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.

Pct. 23 alin. (7), alin. (8), alin. (10) și alin. (11) dat în aplicarea art. 140 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile în perioada verificată, prevăd:

“Norme metodologice:

23 (...)

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

(8) În aplicarea art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, 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.

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

(11) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10) (...).”

Conform textelor de lege, 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. Prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

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

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

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie.

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.

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%;

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

Din documentele existente la dosarul cauzei reies următoarele:

- conform facturii nr. INT-X, S.C. XS.R.L. vinde către X-minoră, apartamentul nr. X, et.X în valoare de S lei și TVA în valoare de S lei;

- la data de 18.06.2014 se încheie Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X, între S.C. XS.R.L. și X-minoră, reprezentată prin curator X, în baza dispoziției de curator nr. 185 din data de 05.06.2014, eliberată de primăria comunei Xț, în calitate de cumpărătoare;

- conform Declarației autentificată sub nr. X din 18.06.2014, X, în calitate de curator al fiicei X, declară faptul că nu a deținut o locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu o cotă diminuată a TVA-ului, respectiv cu o cota de 5% TVA.

- conform facturii nr. INT-X, S.C. XS.R.L. vinde către X-minor, apartamentul nr. X, et.X în valoare de S lei și TVA în valoare de S lei;

- la data de 13.08.2014 se încheie Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X, între S.C. XS.R.L. și X-minor, reprezentată prin curator X, în baza dispoziției de curator nr. X din data de 11.08.2014, eliberată de primăria comunei X, în calitate de cumpărătoar;

- conform Declarației autentificate sub nr. X din 13.08.2014, X, în calitate de curator al fiului X, declară faptul că acesta nu a deținut o locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu o cotă diminuată a TVA-ului, respectiv cu o cota de 5% TVA.

Din cele prezentate se reține că minorii X și X au fost reprezentați de X în calitate de curator în baza dispozițiilor de curator nr. X din 05.06.2014 și nr. X din 11.08.2014, iar pe de altă parte părinții copiilor au mai achiziționat în trecut un apartament cu o cotă redusă de TVA de 5%.

Art. 37, art. 38 și art. 41 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“ART. 37

Noțiune

Capacitatea de exercițiu este aptitudinea persoanei de a încheia singură acte juridice civile.

ART. 38

Începutul capacității de exercițiu

(1) Capacitatea de exercițiu deplină începe la data când persoana devine majoră.

(2) Persoana devine majoră la împlinirea vârstei de 18 ani.

ART. 41

Capacitatea de exercițiu restrânsă

(1) Minorul care a împlinit vârsta de 14 ani are capacitatea de exercițiu restrânsă.”

Astfel, noțiunea de capacitate de exercițiu este aptitudinea persoanei de a încheia singură acte juridice civile iar capacitatea de exercițiu deplină începe la data la care persoana devine majoră.

De asemenea, minorul care a împlinit vârsta de 14 ani are o capacitate de exercițiu restrânsă. Actele juridice se pot încheia de către acesta cu încuviințarea părinților sau, după caz, a tutorelui.

În ceea ce privește exercitarea tutelei, art. 133 din actul normativ mai sus invocat prevede că “Tutela se exercită numai în interesul minorului atât în ceea ce privește persoana, cât și bunurile acestuia.”

Cu privire la administrarea bunurilor minorului, art. 142 alin. (1) din Codul civil prevede că *“Tutorele are îndatorirea de a administra cu bună-credință bunurile minorului. În acest scop, tutorele acționează în calitate de administrator însărcinat cu simpla administrare a bunurilor minorului, dispozițiile titlului V din cartea a III-a aplicându-se în mod corespunzător, afară de cazul în care prin prezentul capitol se dispune altfel.”*

În această calitate, tutorele are îndatorirea de a pune în valoare bunurile minorului, de a le conserva substanța și de a le explora, cu bună-credință și în interesul exclusiv al minorului.

La art. 22 alin. (1) din Legea asistenței sociale nr. 292/2011, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că prin familie se înțelege soțul și soția sau soțul, soția și copiii lor necăsătoriți, care au domiciliul ori reședința comună înscrisă în actele de identitate și care se gospodăresc împreună.

Potrivit alin. (6) al aceluiași articol din Legea asistenței sociale nr. 292/2011, cu modificările și completările ulterioare, prin persoană singură, se înțelege persoana care se află în una din următoarele situații :

- a) este necăsătorită;
- b) este văduvă;
- c) este divorțată;
- d) al cărei soț/soție este declarat/declarată dispărut/dispărută prin hotărâre judecătorească;
- e) al cărei soț/soție este arestat/arestată preventiv pe o perioadă mai mare de 30 zile sau execută o pedeapsă privată de libertate și nu participă la întreținerea copiilor;
- f) nu a împlinit vârsta de 18 ani și se află în una din situațiile prevăzute la lit. a)-e)
- g) a fost numită tutore sau i s-a încredințat ori dat în plasament unul sau mai mulți copii și se află în una dintre situațiile prevăzute la lit. a)-e).

În conformitate cu prevederile art. 22 alin. (7) din Legea asistenței sociale, cu modificările și completările ulterioare, prin termenul de copil se înțelege persoana care nu a împlinit vârsta de 18 ani și nu a dobândit capacitatea deplină de exercițiu, potrivit legii, iar prin familie se înțelege părinții și copiii acestora.

Mai mult decât atât, art. 48 alin. (1) din Constituția României statuează că *“Familia se întemeiază pe căsătoria liber consimțită între soți, pe egalitatea acestora și pe dreptul și îndatorirea părinților de a asigura creșterea, educația și instruirea copiilor.”*

Astfel, analizând norma fiscală se reține că aceasta nu poate să deroge de la noțiunea de familie, așa cum este reglementată la nivel constituțional.

Prin urmare, norma prevăzută la art. 140, alin.(2¹) din Codul fiscal, potrivit căreia 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%, nu este o reglementare de sine stătătoare, de natură a produce în mod individual efecte juridice, ci este o prelungire a dispoziției din care derivă, care ordonă în mod imperativ că “orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%.

Astfel că, interpretarea textului în discuție trebuie realizată în mod sistematic prin raportare la întregul conținut a art. 140, alin.(2¹) din Codul fiscal.

Mai mult, norma de bază nu vine să restrângă sau să limiteze în vreun fel noțiunea de familie, în sensul excluderii copiilor, iar pct.2 alin.(2¹) al art. 140 vizează o situație care se alătură ipotezei prevăzute de prima teză a textului.

Urmare celor precizate se reține că în acest caz, susținerea contestatoarei conform căreia este posibilă aplicarea cotei reduse de 5% în cazul achiziției de către o persoană necăsătorită respectiv minorii X și X nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauze întrucât, noțiunea de familie utilizată în prima teză a normei în discuție este una generică și trebuie înțeleasă în sensul cel mai larg, **anume că familia cuprinde soțul, soția și copii.**

În concluzia celor precizate anterior, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că în cazul acestor livrări de locuințe societatea nu poate justifica aplicarea cotei de 5% și au stabilit o TVA suplimentară în sumă de S lei (S lei + S lei), fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru această sumă **ca neîntemeiată.**

În susținerea celor precizate este și Punctul de vedere nr. X emis de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, cu privire la aplicabilitatea cotei reduse de TVA de 5% prevăzută la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal pentru livrarea imobilului către copilul minor.

Având în vedere prevederile legale invocate, precum și faptul că pentru TVA în sumă de S lei contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **conform principiului de drept „accesorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul), urmează a se respinge contestația formulată și cu privire la accesoriile în sumă de S lei (S lei dobânzi/majorări de întârziere + S penalități de întârziere) calculate pentru perioada 26.07.2014-22.01.2015, ca neîntemeiată.**

2. Referitor la suma de S lei reprezentând TVA neacceptată la deducere în sumă de S lei și accesorii aferente în sumă de S lei

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Exemplarul 1/4

(Slei dobânzi de întârziere și S lei penalități de întârziere) stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SV X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit această sumă, în condițiile în care contestația nu aduce dovezi și argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma inspecției fiscale, pentru perioada 01.07.2014-31.08.2014 s-a constatat faptul că societatea a dedus eronat în luna august 2014 TVA în sumă de S lei de pe factura nr. X în valoare de Slei emisă de S.C. X S.R.L. reprezentând contravaloare electrocasnice, întrucât acestea nu se justifică a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

Aferent TVA în sumă de S lei organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 26.09.2014-22.01.2015 dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de Slei.

Petenta contestă suma de S lei dar nu aduce argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celorlalte capete de cerere analizate prin prezenta decizie de soluționare.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

Art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 269

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”.

Potrivit acestui text de lege, în cuprinsul unei contestații trebuie să se regăsească motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază.

Art. 276 din actul normativ mai sus menționat prevede că:

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

[...]”.

Rezultă din acest text de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Pct. 11.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;

[...]”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru TVA în sumă de S lei pentru care au calculat accesorii în sumă de S lei iar societatea contestă această sumă, dar nu aduce dovezi și argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celuilalt capăt de cerere analizat prin prezenta decizie de soluționare.

Având în vedere că petenta nu depune documente și nu aduce argumente pentru a demonstra că nu datorează suma de S lei și de faptul că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, urmează a se respinge **ca nemotivată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SV X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, cu privire la suma de **S lei** reprezentând TVA în sumă de S lei și accesorii aferente în sumă de S lei (S lei dobânzi de întârziere și S lei penalități de întârziere).

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

1. **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. XS.R.L. mun. X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SV X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând:

S lei - TVA;

S lei - dobânzi de întârziere aferente TVA;

S lei - penalități de întârziere aferente TVA.

2. **Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate de **S.C. XS.R.L. mun. X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SV X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând TVA.

S lei - TVA;

S lei - dobânzi de întârziere aferente TVA;

S lei - penalități de întârziere aferente TVA.

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

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Suceava.