

DECIZIA nr.60/2021
privind soluționarea contestației formulate de
S.C XS.R.L. - în faliment -,
cu sediul în București, ...
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG ...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Sector ... a Finanțelor Publice - Activitatea de Inspecție fiscală - cu adresa nr...., înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG ..., asupra contestației formulate de către S.C XS.R.L. - în insolvență - CUI RO .., reprezentată legal prin lichidator judiciar Y SPRL și prin administrator special ..., precum și convențional de SCA .., cu **sediul ales în București, str. ...**

Prin adresa transmisă prin poștă la data de 08.03.2021 și înregistrată la DGRFPB sub nr. ..., **lichidatorul judiciar Y SPRL (societate beneficiară în urma divizării parțiale a patrimoniului de afecțatiune al ...)** precizează faptul că își însușește contestația formulată de administratorul special ... și convențional de SCA

Obiectul contestației, transmisă prin poștă la data de **24.12.2020** și înregistrată la Administrația Sector ... a Finanțelor Publice sub nr. MBS.../Reg/..., îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ..., emisă de Administrația Sector ...a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., comunicate sub semnătură la data de **16.11.2020**, pentru suma de **...lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1), alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de S.C XS.R.L. - în faliment.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I Prin contestația formulată S.C XS.R.L. - în faliment, solicită anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ... emisă în baza RIF nr. ..., cu consecința anulării creanțelor fiscale stabilite ce privesc promisiunea de vânzare nr. ..., arătând în susținere următoarele motive:

- a contestat Decizia de impunere inițială nr. ..., emisă de Administrația Sector ...a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., contestație ce a fost soluționată prin Decizia nr. ...emisă de Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P.B. prin care s-a dispus desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. ..., pentru TVA colectată în sumă de **...lei** urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în cuprinsul deciziei;

- în urma Deciziei a fost inițiată o nouă inspecție fiscală fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. ... și Decizia de impunere nr. ... prin care s-a stabilit TVA de plată în sumă de **...lei** reprezentând TVA colectată prin aplicarea cotei de

19% asupra bazei impozabile pentru toate avansurile încasate de la cumpărători cu cota de TVA de 5% din care a fost scăzută TVA colectată inițial de societate, deoarece societatea nu a prezentat declarațiile pe propria răspundere date de cumpărători autentificate de un notar din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite pentru a beneficia de taxarea cu cota redusă de TVA de 5% pentru apartamentul nr. ... pentru care a fost încheiată Promisiunea bilaterală de vânzare-cumpărare autentică sub nr.;

- în temeiul acestui contract a fost încasată suma de ...lei în două tranșe, respectiv: ianuarie 2018 și martie 2018;

- promitentul cumpărător a intrat în posesia imobilului fără acordul administratorului statutar, fără încheierea unui proces-verbal de predare primire și din informațiile obținute acest lucru s-a întâmplat în cursul anului 2019 și până în prezent nu au fost încheiate contracte de vânzare-cumpărare;

- societatea din luna august 2018 se află în starea de insolvență, fiind supusă prevederilor Legii nr. 85/2014, astfel că în această procedură au fost inițiate demersurile legale prevăzute de art. 131 din Legea nr. 85/2014 pentru încheierea contractelor de vânzare - cumpărare în formă autentică cu promitenții cumpărători;

- promitentul cumpărător pentru care s-a stabilit această cotă de TVA este căsătorit sub regimul matrimonial al separației de bunuri;

- potrivit prevederilor art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal în forma aplicabilă la momentul întocmirii antecontractului, în cazul vânzărilor de bunuri mobile locuințe cu o suprafață utilă de maximum 120 mp și cu o valoare de maximum 450.000 lei este aplicabilă o taxă de valoarea adăugată de 5% dacă persoana necăsătorită sau familia care achiziționează acest bun nu deține nicio locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5% cumpărătorul fiind obligat să depună o declarație notarială prin care să menționeze că îndeplinește condițiile legale;

- de la data de 20.01.2019 acest articol a fost modificat fiind eliminată interdicția ca soțul sau soția să nu fi deținut sau să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

- dacă se aplică varianta anului 2018 rezultă că promitentul cumpărător trebuie să prezinte și o declarație autentică emisă de soțul acesteia din care să rezulte că și acesta îndeplinește condițiile art. 291 din Codul fiscal, iar dacă se aplică forma actuală rezultă că acesta îndeplinește condițiile art. 291 din Codul fiscal, deoarece acest bun este unul propriu prin aplicarea dispozițiilor Codului civil privind regimul separației de bunuri;

- la stabilirea cotei de TVA de 19%, organele de control au reținut că în cauză se aplică forma art. 291 din anul 2018, fără să analizeze când a intervenit actul generator față de care trebuie să se stabilească cota de TVA și condițiile ei;

- potrivit art. 291 alin. (4) din Codul fiscal, cota aplicabilă este cea în vigoare a data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute de art. 282 alin. (2) pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei, urmând ca ulterior, potrivit alin. (6) să se procedeze la regularizare în cazul în care cota în vigoare la data livrării este alta decât cea aplicabilă potrivit alin. (2);

- conform art. 282 din Codul fiscal taxa este datorată de la data la care are loc faptul generator, prin excepție aceasta este exigibilă la data la care se încasează un avans chiar dacă este plătit înaintea livrării, dar urmează a fi regularizată în cazul în care cota legală este alta decât cea aplicabilă la data încasării avansului (cum este cazul în situația de față);

- nu i se aplică excepția prevăzută de art. 281 alin. (6) din Codul fiscal, deoarece nu au fost încheiate contracte de vânzare-cumpărare, motiv pentru care

proprietatea nu a fost transferată potrivit Codului civil, iar promitenții nu au dobândit toate atributele dreptului de proprietate;

- prin art. 38 capitolul VIII din H.G. nr. 1/2016 este reglementat modul de aplicare și stabilire a cotei de TVA de 5%;

- bunurile care vor face obiectul contractelor de vânzare-cumpărare care ar fi trebuit încheiate în baza promisiunilor sunt bunuri viitoare din punct de vedere juridic. În acest sens, învederează că bunurile care fac obiectul obligației nu există, deoarece nu este încheiată procedura apartamentizării, iar în cuprinsul cărții funciare figurează imobilul în întregime a lui, fără a fi făcută dezmembrarea acestuia.

În situația ignorării aspectului inexistenței bunului care ar trebui înstrăinat, învederează că între părți nu există un act translativ de proprietate, deoarece nu a fost încheiat un contract de vânzare-cumpărare, ci o promisiune de a încheia un contract de vânzare-cumpărare a unui bun care urmează a fi realizat, cu alte cuvinte prin încheierea promisiunilor s-a obligat să încheie un contract de vânzare nu să predea un bun viitor;

- **în cuprinsul promisiunilor de vânzare-cumpărare este menționat (la art. 7) faptul că actul nu este translativ de proprietate, astfel promitentul cumpărător nu a dobândit și atributul dispoziției dreptului de proprietate a imobilului chiar dacă a dobândit posesia acestuia și, în considerarea acestui aspect, societatea concluzionează că nu a avut loc faptul generator prevăzut de art. 281 din Codul fiscal;**

- potrivit dispozițiilor HG nr. 1/2016 coroborat cu dispozițiile art. 281 alin. (6) din Codul fiscal, în speță nu s-a împlinit termenul limită pentru comunicarea declarațiilor prevăzute de lege, deoarece promitenții-cumpărători nu au drept de dispoziție asupra imobilelor pentru care au fost încheiate respectivele promisiuni;

- indiferent care sunt condițiile pe care promitentul cumpărător trebuie să le respecte pentru aplicarea cotei reduse acestea sunt îndeplinite. În acest sens, în ipoteza în care trebuie să furnizeze și o declarație dată de soțul acesteia, conform formei în vigoare la data încheierii promisiunii, contestatara susține că anexează în susținere declarația dată de soțul promitentului cumpărător (anexa 11).

În ipoteza aplicării formei ulterioare datei de 20.01.2019, din moment ce nu a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare și astfel nu a intervenit faptul generator, dar condițiile art. 291 au fost schimbate, arată că au fost respectate condițiile art. 291 la data întocmirii inspecției fiscale, regăsindu-se declarația dată de promitent în cuprinsul contractului de promisiune;

- chiar dacă prin absurd s-ar reține că prin luarea în posesie fără acordul administratorului și fără încheierea unui contract de vânzare-cumpărare s-ar ajunge la concluzia că a intervenit faptul generator față de care trebuie stabilită cota de TVA, în acest caz sunt aplicabile dispozițiile legale în forma prevăzută ulterior datei de 20.01.2019, adică fără a mai fi necesară declarația soțului din regimul matrimonial al separației de bunuri, subliniind că nu se află în situația de excepție prevăzută de lege, deoarece proprietatea nu este dobândită la data plății ultimei sume scadente.

În concluzie, societatea susține că în cauză nu s-a lămurit situația de fapt prin care să se stabilească cota de TVA datorată și condițiile de aplicare ale acesteia, dar cu toate acestea arată că până în prezent nu a intervenit faptul generator și toate condițiile sunt îndeplinite în acest moment, fie prin raportare la cele din anul 2018, declarația soțului a fost prezentată până la livrarea bunului, conform art. 281 alin. (6), fie la cele din prezent prin abrogarea condiției prevăzute anterior.

Se reține că, deși în cuprinsul contestației (pag.7) afirmă că anexează declarația dată de soțul promitentului cumpărător la anexa 11, aceasta nu se

regăsește la dosarul contestației, iar la pagina 9 din contestație menționează opisul probelor pe care le anexează, iar anexa 11 o reprezintă împuternicirea avocațială.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul AS...FP a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. ... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., prin care au fost constatate următoarele :

Societatea XS.R.L. - în faliment a fost înregistrată ca plătitoare de TVA la data de 10.03.2016 și este în faliment sub incidența Legii nr. 85/2014 din data de 20.08.2018.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector ...a Finanțelor Publice au procedat la reverificarea TVA aferentă perioadei 01.07.2017 - 30.06.2019, punând în aplicare Decizia de soluționare nr. ...emisă de Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P.B. prin care s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ..., emisă de Administrația Sector ...a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... pentru TVA colectată în sumă de ...lei, fiind emise Raportul de inspecție fiscală nr. ... și Decizia de impunere nr.

Conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. ..., în perioada 01.07.2017 - 30.06.2019 societatea XS.R.L. CUI RO ... a construit un imobil de locuințe colective în regim de înălțime P+2E+M, format din 17 apartamente cu 2 camere și 5 apartamente cu 3 camere situat în București, str. ..., în baza Autorizației de construire nr.

Imobilul a fost construit pe un teren intravilan în suprafață de 995 mp, achiziționat în anul 2016 conform contractului de vânzare - cumpărare nr. ..., iar la terminarea lucrărilor a prezentat Procesul verbal de recepție nr. ..., privind execuția lucrărilor de construcții aferente investiției imobil locuințe din care reiese că lucrările au fost finalizate, valoarea finală a lucrărilor executate este de ...lei (cu TVA), valoare declarată și la DITL sector ..., conform Declarației nr.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru a beneficia de taxarea cu cota de TVA de 5% pentru apartamentul nr. ..., în baza Promisiunii bilaterale de vânzare cumpărare autentificată de notar public ...sub nr. ..., ...(căsătorită sub regimul separației de bunuri conform extrasului din actul de căsătorie nr. ...eliberat la data de 26.06.2015 emis de ofițerul de stare civilă ...din cadrul Primăriei ...), ambii soți respectiv fiecare pronitent-cumpărător trebuia să pună la dispoziția promitentului-vânzătorului declarație pe proprie răspundere, autentificată la un notar înainte sau în momentul livrării bunului imobil, conform pct.38 alin. (5) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal în sensul art. 291 alin. (3) lit.c) din Codul fiscal.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară de plată în cuantum de ...lei, reprezentând TVA colectată prin aplicarea cotei de TVA de 19% asupra bazei impozabile pentru toate avansurile încasate de la promitentul-cumpărător cu cota de TVA de 5% din care a fost scăzută TVA colectată inițial de societate.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele

normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă vânzătoare putea aplica la momentul livrării cota redusă de TVA de 5% pentru livrarea de locuințe către persoane fizice căsătorite, în condițiile în care nu a prezentat până la momentul livrării bunului imobil, declarația pe proprie răspundere a unuia dintre soți din care să reiasă că nu dețin și nici n-au deținut locuințe achiziționate cu cotă redusă, iar în lipsa acesteia trebuia să aplice cota standard de TVA.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă ...lei pentru diferența de taxă colectată prin aplicarea cotei standard de 19% față de cota aplicată de 5% în cazul Promisiunii bilaterale de vânzare cumpărare, autenticată sub nr. ..., a apartamentului nr. ... situat în București, str. ..., în suprafață totală de 58,2 mp, realizat de către SC XSRL în calitate de promitent-vânzător către ..., căsătorită cu ...sub regimul separației de bunuri, în calitate de Promitent-cumpărător, fără prezentarea declarației soțului.

Prin contestația formulată societatea susține, în esență, că în ipoteza în care trebuie să furnizeze și o declarație dată de soțul acesteia, conform art. 291 forme în vigoare la data încheierii promisiunii, deși susține că anexează declarația dată de soțul promitentului cumpărător (anexa 11), în fapt aceasta nu se regăsește anexată, iar în ipoteza aplicării forme ulterioare datei de 20.01.2019, din moment ce nu a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare, consideră că nu a intervenit faptul generator, precizând că au fost respectate condițiile art. 291 la data întocmirii inspecției fiscale, regăsindu-se declarația dată de promitent în cuprinsul contractului de promisiune.

În drept, potrivit art. 280, art. 281 și art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016:

"Art. 280. - (4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei".

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

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

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

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

"Art. 282 - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

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

"Art. 291 - (1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

(...)

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

(3) **Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:**

[...]

c) **livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:**

[...]

3. **livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. [...]** Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

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

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

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

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

Cu privire la dispozițiile legale sus-citate, la pct. 38 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 sunt stabilite următoarele:

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

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

la art. 291 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.”

Din reglementările legale mai sus-citate rezultă că **legiuitorul a condiționat** aplicarea cotei reduse de TVA de 5% pentru livrarea de locuințe ca parte a politicii sociale de prezentarea declarației pe proprie răspundere, autenticată la notar, **până ”cel mai târziu momentul livrării”**, ceea ce, în cazul familiilor, implică prezentarea declarației ambilor soți din care să reiasă că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 291 alin.3 lit.c din Codul fiscal, respectiv că niciunul dintre ei, separat sau împreună, să nu fi achiziționat deja o altă locuință cu cota redusă de TVA de 5%.

Aplicând cele de mai sus la situația concretă dedusă soluționării se poate constata că **inexistența declarațiilor pe proprie răspundere** ale persoanelor fizice cumpărătoare **din care să reiasă că** aceștia, separat sau împreună, după caz, nu au deținut și nici nu dețin vreo locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota redusă de TVA de 5% **împiedică în mod hotărâtor probarea îndeplinirii condițiilor de fond pentru colectarea corectă a TVA pe baza cotei reduse**, în condițiile în care **cota redusă de TVA este stabilită de legiuitor ca parte a politicii sale sociale și se adresează numai unei anumite categorii de cumpărători persoane fizice – cei care nu dețin, dar nici n-au deținut în trecut vreo locuință achiziționată cu cotă redusă.**

În spetă, referitor la TVA colectată de inspecția fiscală în sumă de ...lei, contestată, din constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală parțială nr. ... și din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, prin promisiunea bilaterală de vânzare cumpărare, autenticată sub nr. ..., SC XSRL, în calitate de promitent vânzător se obligă să vândă, doamnei ..., căsătorită cu ...sub regimul separației de bunuri, apartamentul nr....situat în situat în București, str. ..., în valoare ...euro cu TVA 5% inclus.

În baza promisiunii bilaterale de vânzare cumpărare, autenticată sub nr. ..., promitentii cumpărători au achitat suma de ...lei din care TVA cu cota de 5% în sumă de ...lei, astfel:

- .. lei (.. euro) la data de 30.01.2018;
- .. lei (... euro) la data de 30.01.2018;
- .. lei (... euro) la data de 05.03.2018.

În cuprinsul promisiunii bilaterale de vânzare cumpărare, autenticată sub nr. ..., doamna ..., căsătorită cu domnul ..., sub regimul matrimonial al separației de bunuri, în calitate de promitentă-cumpărătoare, a declarat pe proprie răspundere următoarele:

"a. îndeplinește condițiile prevăzute de art. 291 alin. (3) lit.c) din Codul fiscal pentru a beneficia de cota redusă de 5% de TVA pentru livrarea de locuințe,

b. declară că apartamentul are o suprafață utilă de maxim 120 mp și poate fi locuit ca atare, iar terenul aferent apartamentului nu depășește 250, mp,

c. nu a mai achiziționat o altă locuință cu cota redusă de 5% de TVA,

d. valoarea apartamentului nu depășește 450.000 lei, prețul prevăzut în contract fiind cel real."

fără a fi prezentată și declarația pe propria răspundere a soțului (...).

Prin urmare, prevederile pct. 38 alin. (5) din Normele metodologice instituie o obligație precisă în sarcina vânzătorilor și cumpărătorilor de a dovedi îndeplinirea condițiilor legale pentru a se putea aplica cota redusă de TVA de 5%.

Sușinerile societății contestatoare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- achiziționarea locuinței ca bun propriu potrivit unor dispoziții din Codul civil de către ...nu conduce la lipsa obligativității prezentării declarației pe proprie răspundere a soțului ..., din moment ce art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 subpct. (ii) din Codul fiscal prevede textual că **"în cazul familiilor, 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%", **condiția din legea fiscală (și nu din norma metodologică) fiind foarte clară, în sensul că îndeplinirea condiției dovedită cu declarație pe proprie răspundere trebuie satisfăcută de ambii soți, necontând regimul legal/matrimonial al bunurilor deținute de cei doi soți din moment ce textul conține sintagma "fiecare sau împreună", adică separat sau împreună;**

- declarația doamnei ...în sensul că "promitentul-cumpărător declarată pe proprie răspundere următoarele: ..." **nu poate înlocui declarația soțului ...deoarece nimeni nu poate face nicio declarație angajând răspunderea altei persoane, declarația având eminamente un caracter *intuitu personae*.**

Mai mult, prin inexistența declarațiilor pe proprie răspundere autentificate a ambilor soți la momentul încheierii contractelor **societatea își invocă propria culpă** în condițiile în care construirea și vânzarea bunurilor imobiliare este de esența activității desfășurate de contestatoare, iar verificarea existenței declarației se putea face printr-o simplă constatare la momentul încheierii contractelor;

- obligativitatea prezentării declarației pe proprie răspundere autentificate, care să ateste îndeplinirea condițiilor de aplicare a cotei de TVA de 5% pentru avansurile aferente acestei livrări la până la momentul livrării este prevăzută în mod expres la pct. 38 alin. (5) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, legiuitorul condiționând și momentul până la care poate fi dată o astfel de declarație, dovadă fiind utilizarea sintagmei "**ce/ mai târziu**" până la momentul livrării, ceea ce, prin modul de formulare, are semnificația unui veritabil termen de decădere.

- dispozițiile care implică excepții de la normele generale (cum ar fi dispozițiile referitoare la scutiri sau cote reduse) trebuie să fie interpretate în mod strict, ceea ce implică și îndeplinirea întocmai a condițiilor de aplicare a acestor excepții. În speță, aceste condiții trebuiau a fi îndeplinite la momentul livrării, societatea vânzătoare având obligația să solicite celor doi soți prezentarea declarațiilor pe proprie răspundere pentru a putea înscrie cota redusă de TVA în contractul încheiat cu cumpărătorii și a colecta și vira la buget taxa corespunzătoare condițiilor legale îndeplinite la momentul respectiv, inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări.

Declarațiile pe proprie răspundere ale cumpărătorilor trebuiau să ateste împrejurări deja produse în sensul îndeplinirii condițiilor de fond la momentul livrării locuinței, se deosebește de susținerile invocate de societatea contestatoare privind existența declarației dată ulterior de soțul promitentei cumpărătoare, care atestă că îndeplinirea condițiilor de fond s-a produs ulterior momentului livrării.

De asemenea, nu se poate reține susținerea societății în sensul că *la stabilirea cotei de TVA de 19%, organele de control au reținut că în cauză se aplică forma art. 291 din anul 2018, fără să analizeze când a intervenit actul generator față de care trebuie să se stabilească cota de TVA și condițiile ei*", având în vedere următoarele:

- cota de TVA aplicabilă – se stabilește pe baza elementelor existente la momentul transferului dreptului de proprietate asupra locuinței, care reprezintă faptul generator în materie de TVA, **cu excepția** cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2) pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei (avansuri sau facturi emise în avans);

Prin urmare, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data faptului generator, iar faptul generator intervine la data livrării de bunuri, însă prin **excepție, exigibilitatea** taxei pe valoarea adăugată **este anticipată faptului generator și intervine la data încasării/plății avansului, în cazul în care se încasează/plătesc avansuri înaintea livrării de bunuri.** Pentru ca o sumă să reprezinte avans trebuie să reprezinte plata parțială sau integrală a bunurilor contractate, înainte de livrarea acestora;

- prezentarea declarațiilor pe proprie răspundere a ambilor soți la data la care intervine exigibilitatea taxei (anticipată faptului generator) este absolut necesară întrucât regimul de impozitare – în acest caz, cota de TVA aplicabilă este cea în vigoare la data exigibilității taxei, se stabilește pe baza elementelor existente la momentul **la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.**

În aceste condiții, în lipsa declarațiilor pe proprie răspundere a ambilor soți la momentul încheierii promisiunii de vânzare - cumpărare și a încasării avansurilor, societatea contestatoare era obligată să constate că nu erau îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% și să aplice cota standard de TVA de 19%.

Prin urmare, în raport de cele anterior prezentate, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca neîntemeiată contestația S.C XS.R.L. - în faliment - pentru TVA în sumă de ...lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 280, art. 281 și art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 38 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respinge contestația **S.C XS.R.L. - în faliment** - formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ..., emisă de Administrația Sector ...a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... pentru TVA în sumă de ...lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.