

DECIZIA nr. 388 / 17.05.2019
privind solutionarea contestatiei depusa de domnul **X**
înregistrata la DGRFPB sub nr. x/11.01.2019

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia sector 6 a Finantelor Publice–Activitatea de Inspectie Fiscala, cu adresa nr. x/09.01.2019, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/11.01.2019, completata cu adresele nr. x/29.01.2019, nr. x/04.03.2019 si nr. x/07.05.2019, inregistrate sub nr. x/30.01.2019, sub nr. x/05.03.2019 si sub nr. x/08.05.2019, asupra contestatiei formulata de persoana fizica **X**, cu domiciliul în Bucuresti, Bd. C nr. , bl. Corp B, sc. A, et. , ap. , sector 6.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector 6 a Finantelor Publice sub nr. x/27.12.2018, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS6-AIF x/14.11.2018, prin care s-au stabilit in sarcina persoanei fizice **X** taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de **y lei**.

Decizia de impunere nr. MBS6-AIF x/14.11.2018 a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala partiala nr. MBS4-AIF x/14.11.2018 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice, ambele comunicate sub semnatura la data de 20.11.2018, cu adresa nr. x/20.11.2018.

Avand in vedere dispozitiile prevazute de art.268 alin.(1), art. 269, art. 270 alin.(1) si art.272 alin.(1) si alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **X**.

I. Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr.MBS6_AIF x/14.11.2018 domnul **X** considera ca in mod nelegal a fost stabilita TVA suplimentara in suma de **y lei** din urmatoarele motive:

Motivul de fapt: In mod eronat echipa de inspectie fiscala a stabilit suplimentar TVA in suma de **t lei** pentru anul 2016 si in suma de **t lei** pentru anul 2017, prin aplicarea cotei de 20% asupra bazei impozabile in loc de 5% colectata de persoana fizica inregistrata in scopuri de TVA.

Temeiul de drept: pentru anii 2016 si 2017 au fost respectate prevederile art.291 alin.3 lit.c din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, Normelor metodologice si Legii locuintei nr.114/1996.

In anexa 1 la Legea locuintei nr.114/1996 nu se face referire la termenul de scara, interioara sau exterioara, ca facand parte din suprafata utila a locuintei.

In situatia de fata scara este interioara, deci este amplasata pe suprafata considerata deja ca fiind utila, suprafata masurata, desfasurata a scarilor neputand fi luata in calcul ca fiind suprafata utila.

In sustinerea celor mentionate ataseaza extrasele de carte funciara emise de OCPI Ilfov, BCPI Buftea pentru fiecare imobil vandut in care sunt specificate suprafetele utile care se iau in calcul si care se incadreaza in prevederile art.291 din Codul fiscal, fiind sub limita de 120 mp.

Referitor la lipsa declaratiei pentru aplicarea cotei de 5% pentru imobilul din str. R, sat R com. C, la data contractului de vanzare-cumparare era data declaratia de d-na RAA (casatorita) care a achizitionat imobilul prin credit ipotecar la Unicredit Bank, ulterior fiind data si de sotul acesteia dl. RDV, nefiind necesara la banca, intrucat creditul ipotecar a fost angajat de d-na R.

Contestatarul invoca si prevederile art.6 si art.7 din Codul de procedura fiscala.

Fata de argumentele de drept si de fapt expuse, domnul BNC solicita admiterea contestatiei si desfiintarea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala, recalcularea obligatiilor fiscale aferente anului 2016 si 2017 si emiterea unei noi decizii de impunere.

In sustinerea contestatiei anexeaza, in copie, extrase de carte funciara din data de 05.12.2018.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala partiala nr. MBS6-AIF x/14.11.2018, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 6 a Finantelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS6-AIF x/14.11.2018, prin care a stabilit in sarcina domnului X taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de y lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contribuabil, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatar si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Domnul X a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA, prin optiune, fiindu-i atribuit codul de inregistrare in scopuri de TVA RO x, incepand cu data de 10.03.2016, conform certificatului de inregistrare fiscala seria B nr. x.

Perioada supusa verificarii: 10.03.2016 - 31.10.2017.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. MBS6-AIF x/14.11.2018, organele de inspectie fiscala din cadrul AS6FP au verificat tranzactiile efectuate de domnul X pentru perioada 10.03.2016 - 31.10.2017.

Inspectia fiscala a fost initiata in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare inregistrat sub nr. x/24.11.2017.

Conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala partiala nr. MBS6-AIF x/14.11.2018, in perioada 2016-2017 persoana fizica X a edificat, impreuna cu MAV, un ansamblu de 16 locuinte P+1E+M, cuplate doua cate doua, imprejmuire si organizare de santier in comuna C, sat R, fara existenta unui contract de asociere in participatiune sau un alt document care sa ateste asocierea intre cele doua persoane fizice.

Diferenta de TVA stabilita suplimentar de inspectia fiscala este compusa din:

- y1 lei – TVA colectata urmare a neacceptarii aplicarii cotei reduse de 5%;
- y2 lei - TVA colectata urmare exercitarii dreptului de deducere a TVA pentru achizitiile efectuate in scopul operatiunilor taxabile peste cota de 50% pentru care trebuia sa refactureze coproprietarului;
- y3 lei – TVA neacceptata la deducere.

3.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de y1, 2 lei

3.1.1. Cu privire la TVA colectata in suma de y1 lei

Cauza supusă solutionării este dacă persoana impozabilă vânzătoare putea aplica la momentul livrării cota redusă de TVA de 5% pentru livrarea de locuinte ca parte a politicii sociale, către persoane fizice, în condițiile în care, din documentatia prezentata si din precizarile organelor de specialitate reiese ca suprafata afectata scarii interioare nu constituie suprafata utila, prin adresa privind completarea dosarului cauzei fiind propusa admiterea contestatiei in ceea ce priveste TVA colectata suplimentar.

În fapt, conform constatarilor cuprinse in raportul de inspectie fiscala, in perioada supusa inspectiei fiscale, persoana fizica X a edificat si valorificat, impreuna cu MAV, un ansamblu de 16 locuinte P+1E+M, cuplate doua cate doua, in comuna C, sat R, str. R nr. , jud. Ilfov.

Pentru vanzarile de locuinte efectuate catre persoane fizice in perioada 10.03.2016-30.10.2017 contribuabilul a colectat TVA aplicand cota redusa de 5%, in conformitate cu prevederile art.291 alin.3 lit.c din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Prin Raportul de inspectie fiscala partiala nr. MBS6-AIF x/14.11.2018, organele de inspectie fiscala din cadrul AS6FP au considerat ca pentru livrarile de locuinte efectuate catre persoane fizice, contribuabilul a aplicat in mod eronat cota redusa de TVA de 5% intrucat din documentatia cadastrala prezentata rezulta ca pentru toate locuintele livrate, suprafata utila depaseste 120 mp, nefiind respectate prevederile art.291 alin.3 lit.c pct.3 din Codul fiscal.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, ca diferenta intre TVA colectata prin aplicarea cotei de 20% (pentru 2016), respectiv 19% (pentru 2017) si TVA colectata prin aplicarea cotei de 5% asupra bazei impozabile, rezultand TVA colectata suplimentar in suma de y11 lei, pentru anul 2016 (y lei – y lei) si in suma de y11 lei, pentru anul 2017 (y lei – y lei)

TVA colectata suplimentar in suma de y11 lei pentru 2016 include si suma de y11 lei, ce se va analiza la pct. 3.1.2. din decizie.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

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

(...);

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

[...]

3. livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 mp, 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 mp, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

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

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

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

“38. (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.

(4) Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii.”

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezulta ca TVA în cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie, cu condiția ca locuințele să aibă o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, așa cum este definită prin Legea locuinței nr. 114/1996 și trebuie să fie înscrisă în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare conform reglementărilor legale.

Potrivit Legii locuinței nr.114/1996, cu modificările și completările ulterioare (Anexa 1):

“B. Suprafețe minimale:

- Suprafața utilă este suprafața desfășurată, mai puțin suprafața aferentă pereților.

- Suprafața utilă a locuinței este suma tuturor suprafețelor utile ale încăperilor. Ea cuprinde: cameră de zi, dormitoare, băi, WC, duș, bucătărie, spații de depozitare și de circulație din interiorul locuinței. Nu se cuprind: suprafața logiilor și a balcoanelor, pragurile golurilor de uși, ale trecerilor cu deschideri până la 1,00 m, nișele de radiatoare, precum și suprafețele ocupate de sobe și cazane de baie (câte 0,50 m² pentru fiecare sobă și cazan de baie), în

cazul în care încălzirea se face cu sobe. În cazul locuințelor duplex, rampa, mai puțin palierele, nu se cuprinde în suprafața utilă a locuinței.

- Suprafața construită pe locuință, prevăzută în tabelul B, este suma suprafețelor utile ale încăperilor, logiilor, balcoanelor, precum și a cotei-părți din suprafețele părților comune ale clădirilor (spălătorii, uscătorii, casa scării, inclusiv anexele pentru colectarea, depozitarea și evacuarea deșeurilor menajere, casa liftului etc.), la care se adaugă suprafața aferentă pereților interiori și exteriori ai locuinței; în cazul încălzirii cu combustibil solid, se adaugă suprafața aferentă sobelor și cazanelor de baie. Nu sunt cuprinse suprafețele aferente boxelor de la subsol și ale garajelor care pot fi prevăzute distinct.

- Suprafața încăperii sanitare principale din locuință va permite accesul la cada de baie al persoanelor imobilizate în scaun cu rotile.

- Încăperea sanitară se include în locuință, în cazul în care pot fi asigurate alimentarea cu apă și canalizarea.

- Lățimea minimă de circulație a coridoarelor și a vestibulului din interiorul locuinței va fi de 120 cm.

- În funcție de amplasamentul construcției, suprafețele construite pot avea abateri în limitele de $\pm 10\%$.”

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru livrarea unui numar de 16 locuinte P+1E+M locuinte efectuate in perioada 10.03.2016-30.1.2017 catre persoane fizice cu cota redusa de 5%, contribuabilul nu a respectat prevederile art.291 alin.3 lit.c pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal si pct.38 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1/2016, pe motiv ca din documentele cadastrale prezentate rezulta o suprafata utila pentru fiecare locuinta mai mare de 120 mp, nefiind luata in calcul pentru stabilirea suprafetei utile si suprafata aferenta scarii interioare, desi nu este o suprafata detinuta in indiviziune si folosita de mai multi coproprietari, ci este o suprafata detinuta in proprietate exclusiva de fiecare proprietar si reprezinta un spatiu de circulatie.

Ca urmare, prin raportul de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata suplimentar aferenta livrarilor de locuinte, ca diferenta intre cota standard de TVA si cota redusa de 5%.

Cu privire la constatările inspectiei fiscale, prin adresa inregistrata la AS6FP sub nr. x/12.11.2018, contestatarul si-a exprimat punctul de vedere precizand ca „nu este de acord cu modalitatea de interpretare a suprafetelor utile ale apartamentelor vandute (...) deoarece nu reflecta realitatea si nu sunt conforme cu documentatia cadastrala avizata de Oficiul de Cadastru si Publicitate Ilfov” si prezinta adresele eliberate de Agentia Nationala de Cadastru si Publicitate Imobiliara si de Inspectoratul de Stat in Constructii, urmare solicitarii de catre contribuabil a unor clarificari referitoare la modalitatea de calcul a suprafetei utile a imobilelor ce fac obiectul inspectiei fiscale.

Prin adresa inregistrata la AS6FP sub nr. x/31.10.2018 (anexa 21 la RIF), Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara Ilfov precizeaza:

<Ca raspuns la adresa inregistrata la OCPI Ilfov cu numarul nr. xc/17.10.2018, prin care solicitati sa va comunicam care este metoda de calcul a suprafetei utile pentru unitatile individuale care au scara interioara, va informam ca atat STASUL x care stabileste prescriptiile pentru determinarea ariilor si volumelor conventionale ale cladirilor civile, industriale si zootehnice, precum si in Legea locuintei nr.114/1996 se prevede faptul ca „suprafata utila a locuintei este suma tuturor suprafetelor utile ale incaperilor. Ea cuprinde: camera de zi, dormitoare, bai, WC, dus. Suprafata logiilor si a balcoanelor, pragurile golurile de usi, ale trecerilor cu deschideri, pana la 1,00 m, nisele de radiatoare, precum si suprafetele ocupate de sobe si cazane de baie, (cate 0,50 mp pentru fiecare soba si cazan de baie). (...) In cazul locuintelor duplex, rampa, mai putin palieretele, nu se cuprinde in suprafata utila a locuintei”, respectiv si faptul ca „Suprafata utila este suprafata desfasurata, mai putin suprafata aferenta peretilor.”>

Totodata, prin adresa nr. x/24.10.2018, inregistrata la AS6FP sub nr. x/05.11.2018, Inspectoratul de Stat in Constructii - Inspectoratul Regional in Constructii Bucuresti-Ilfov: <Ca urmare a adresei dvs. inregistrata la I.R.C.I.B. sub nr. x/23.08.2018, prin care solicitati (...) metoda de calcul a suprafetei utile a apartamentelor cu scara interioara, va aducem la cunostinta urmatoarele: „(...) I.S.C. este organul tehnic specializat care exercita, potrivit legii, controlul de stat cu privire la respectarea disciplinei in urbanism si a regimului de autorizare a constructiilor, precum si la aplicarea unitara a prevederilor legale in domeniul calitatii in constructii”

Avand in vedere acestea, I.S.C. nu emite adrese din care asa reiasa metoda de calcul a suprafetei utile a apartamentelor.>

Prin contestatia formulata, domnul X mentioneaza faptul ca in anexa 1 la Legea locuintei nr.114/1996 nu se face referire la termenul de scara, interioara sau exterioara, ca facand parte din suprafata utila a locuintei si considera ca suprafata masurata, desfasurata a scarilor nu poate fi luata in calcul ca fiind suprafata utila. In cazul sau scara este interioara, deci este amplasata pe suprafata considerata deja ca fiind utila.

In sustinerea celor mentionate in contestatie, contribuabilul anexeaza un numar de 16 extrase de carte funciara emise de OCPI Ilfov - BCPI Buftea (pentru fiecare imobil vandut), avand specificate in anexa nr. 1, suprafetele utile (mp) pentru fiecare numar cadastral, acestea fiind sub limita de 120 mp si referinte privind componenta imobilului.

Prin adresele nr. MBS6-AIF x/28.01.2019 si nr. MBS6-AIF x/28.02.2019, inregistrate la Ministerul Dezvoltarii Regionale si Administratiei Publice sub nr. x/28.01.2019 si sub nr. x/28.02.2019, AS6FP a solicitat organelor de specialitate din cadrul MDRAP, precizari privind aplicarea prevederilor Legii locuintei

nr.114/1996 in ceea ce priveste modul de calcul a suprafetei utile a apartamentelor care au scara interioara, respectiv daca suprafata scarii interioare este luata in calcul la suprafata utila prevazuta de Legea nr. 114/1996, avand in vedere ca pentru aplicarea cotei reduse de TVA 5% pentru vanzarea de locuinte ca parte a politicii sociale legislatia fiscala face trimitere, in ceea ce priveste definirea suprafetei utile a locuintei, la Legea locuintei nr.114/1996.

Prin adresa nr. x/03.04.2019, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/12.04.2019, Ministerul Dezvoltarii Regionale si Administratiei Publice face trimitere la definitia suprafetei utile a locuintei din Anexa 1 la Legea locuintei nr.114/1996, mai suscitata, precum si la reglementarile tehnice prevazute de Normativul privind criteriile de performanta specifice scarilor si rampelor pentru circulatia pietonala in constructii, indicativ NP 063-2002, aprobata prin Ordinul ministrului lucrarilor publice, turismului si locuintei nr.1994/2002 si de Ghidul privind proiectarea scarilor si rampelor, la cladiri, indicativ GP 089-03, concluzionand urmatoarele: „(...) suprafata afectata scarii interioare nu constituie suprafata utila.”

Ca urmare, prin adresa nr. MBS6-AIF x/07.05.2019, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/08.05.2019 privind completarea referatului cu propuneri de solutionare a cauzei, AS6FP precizeaza urmatoarele:

„Avand in vedere punctul de vedere transmis de Ministerul Dezvoltarii Regionale si Administratiei Publice, Directia Generala Dezvoltare regionala si Infrastructura prezentat mai sus si in temeiul articolului nr.279, alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (...) urmeaza a se propune admiterea contestatiei formulata de persoana Fizica X, pentru tva colectata in suma de y1 lei, calculata urmare depasirii suprafetei utile (...).”

In consecinta, avand in vedere prevederile legale cu privire la aplicarea cotei reduse pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, documentele existente in dosarul cauzei si tinand seama de clarificarile aduse de organele de specialitate referitoare la modalitatea de calcul a suprafetei utile a locuintelor si de propunerea organelor de inspectie fiscala, urmeaza a se aplica dispozitiile art.279 alin.1 din Codul de procedură fiscală si a se admite contestatia cu privire la TVA colectata in suma de y1 lei, cu consecinta anularii Deciziei de impunere nr. MBS6-AIF x/14.11.2018 cu privire la aceasta suma.

3.1.2. Cu privire la TVA colectata aferenta contractului de vanzare-cumparare nr. x/22.12.2016

Cauza supusa solutionării este dacă persoana impozabilă vânzătoare putea aplica la momentul livrării cota redusă de TVA de 5% pentru livrarea de locuinte către persoane fizice, în condițiile în care, nu a prezentat pana la data autentificării contractului de vanzare-cumparare, declaratia pe proprie răspundere a unuia dintre soti din care să reiasă că nu detin si nici n-au detinut locuinte achizitionate cu cotă redusă

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. MBS6-AIF x/14.11.2018 TVA colectata in suma de y2 lei, contestata, este aferenta contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/22.12.2016 privind vanzarea unui imobil situat in comuna C, sat R, facturata cu TVA in cota de 5%, care nu indeplineste conditia privind livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, pentru care declaratia pe propria raspundere a fost data numai de unul dintre soti

Ca urmare, prin raportul de inspectie fiscala s-a procedat la colectarea TVA in suma de y2 lei, in conformitate cu art.291 alin.3 lit.c din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

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

(...);

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

[...]

3. livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. (...). 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%."

In aplicarea acestor prevederi, pct. 38 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 subpct. (i) și (ii) din Codul fiscal, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.”

Avand in vedere dispozitiile legale de mai sus, rezulta ca TVA in cota redusa de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, cu conditia ca **înainte sau în momentul livrării bunului imobil**, cumparatorul (in cazul familiilor, **ambii sotii**) sa puna la dispozitia vânzatorului, **o (cate o) declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar**, din care sa rezulte ca sunt îndeplinite conditiile stabilite la art. 291 alin.3 lit.c din Codul fiscal, respectiv din care sa rezulte ca sotul sau sotia nu a detinut si nici nu detine, fiecare sau împreuna, nicio alta locuinta în proprietate pe care a/au achizitionat-o cu cota de 5%.

Referitor la TVA colectata de inspectia fiscala in suma de y2 lei, contestata, din constatarile prezentate in raportul de inspectie fiscala partiala nr. MBS6-AIF x/14.11.2018 si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, prin contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/22.12.2016, persoana fizica X a vandut, din patrimoniul personal, doamnei RA-A, casatorita cu domnul R D-V, imobilul situat in comuna C, sat R, str. R nr. , in valoare t lei, vanzarea fiind facturata cu TVA in cota de 5%, potrivit mentiunii din contract.

Doamna R A-A, casatorita cu domnul R D-V, sub regimul matrimonial al separatiei de bunuri, in calitate de cumparatoare, a prezentat declaratia autentificata sub nr. x/22.12.2016, in care se mentioneaza: „*prin prezenta declar urmatoarele: Nu am detinut si nici nu detin in proprietate nicio locuinta achizitionata cu cota redusa de TVA de 5%. De asemenea declar ca indeplinesc cumulativ toate conditiile legale in vederea dobandirii unui imobil ce se incadreaza in limitele prevazute de art.291 alin.3 din Codul fiscal*”, fara a fi prezentata si declaratia pe propria raspundere a sotului (R D-V).

Referitor la contractul de vanzare-cumparare nr. x/22.12.2016 pentru care exista doar declaratia unuia dintre cumparatori:

Astfel cum a fost aratat anterior, TVA in cota redusa de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, cu conditia ca **înainte sau în momentul livrării bunului imobil**, cumparatorul, in cazul familiilor, **ambii sotii**, sa puna la dispozitia vânzatorului, **cate o declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar, din care sa rezulte ca sunt îndeplinite conditiile stabilite la art. 291 alin. 3 lit. c din Codul fiscal**, respectiv din care sa rezulte ca nici sotul, nici sotia nu au detinut si nici nu detin, fiecare sau împreuna, vreo alta locuinta în proprietate pe care au achizitionat-o cu cota de 5%.

Or, in cazul contractului de vanzare-cumpare nr. x/22.12.2016 la momentul livrării nu exista decat declaratia unuia dintre sotii, asa cum reiese evident din probele administrate, declaratia celuilalt sot fiind inexistentă, astfel ca

nu isi pot produce efectul atragerii beneficiului cotei reduse de TVA de 5%, prevederile legale solicitand ca pentru acest beneficiu, declaratiile ambilor soti sa fie date la momentul livrării, care poate fi, in lipsa unei stipulatii contrare in contract, cel mai tarziu la momentul autentificării contractului de vanzare-cumparare.

In ceea ce priveste necesitatea unei **declaratii pe propria raspundere a cumparatorului, autentificata la notar**, se retine ca normele metodologice emise in aplicarea Codului fiscal prevad obligativitatea prezentării unei astfel de declaratii **in scopul demonstrării in cazul familiilor, ca nici sotul si nici sotia nu au detinut si nu detin fiecare sau impreuna, nicio locuinta in proprietate pe care a/au achizitionat-o cu cota de 5%**.

In cazul in care cumparatorul este o familie, respectiv o persoana casatorita, **pentru justificarea aplicării cotei reduse de taxa de 5%**, acesta trebuie sa puna la dispozitia vanzatorului cel tarziu pana la momentul livrării bunului imobil **o declaratie pe proprie raspundere**, autentificata la notar, care trebuie **sa contina ambii membri ai familiei**.

In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei generale de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP, exprimat prin adresa nr. x/07.12.2016 (anexata la dosarul cauzei).

Prin urmare, declaratiile pe proprie raspundere care nu indeplinesc conditiile stipulate la pct. 38 din Normele metodologice de aplicare a art. 291 alin. (3) lit. c) pct. (i) și (ii) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificarile si completarile ulterioare, nu pot fi luate in considerare in vederea aplicării cotei de TVA de 5% pentru livrarea de locuinte.

În aceste conditii, în lipsa declaratiilor pe proprie răspundere care să ateste îndeplinirea *stricto sensu* a conditiilor impuse de legea fiscală pentru aplicarea cotei reduse, contribuabilul era obligat să aplice cota standard de TVA.

Ca atare, prezentarea declaratiei sotului din 10.12.2018, in conditiile in care livrarea imobilului s-a efectuat la 22.12.2016, nu poate fi luata in considerare pentru aplicarea cotei reduse de TVA pentru vanzarea de locuinte, motiv pentru care contestatia cu privire la TVA colectata in suma de y2 lei urmeaza a fi respinsa.

3.2. Referitor la TVA in suma de y3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă DGRFPB prin Serviciul solutionare contestatii 2 se poate pronunța pe fond pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care contestatarul nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea propriei cauze prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin contestația formulata, contestatarul, deși contestă integral TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de

plata stabilite de inspectia fiscala nr. MBS6-AIF x/14.11.2018 nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze, în ceea ce privește TVA în suma de y3 lei, reprezentând TVA neacceptata la deducere și TVA în suma de y3 lei, reprezentând TVA ce depășește dreptul de deducere de 50% aferentă bunurilor achiziționate pentru edificarea ansamblului de locuințe având în vedere cota de 50% detinută de contribuabil.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„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”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 276 - Soluționarea contestației

(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.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 - Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.”

„Art. 250 - Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Se reține că, deși contestă integral TVA stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS6-AIF x/14.11.2018, contestatorul nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze, în ceea ce privește TVA în suma de y3 lei și TVA în suma de y3 lei.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de persoana fizică X pentru TVA în suma de y3 lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS6-AIF x/14.11.2018.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.134¹, art.134², art.137, art.140, art.145 și art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.14, art.73, art.113, art.269, art.276 și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și pct.11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015, art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă:

DECIDE

1. Admite, in parte, contestatia si anuleaza, in parte, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.MBS6-AIF x/14.11.2018 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice pentru TVA stabilita suplimentar in suma de y1 lei.

2. Respinge ca neîntemeiata contestatia pentru TVA stabilita suplimentar in suma de y2 lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS6-AIF x/14.11.2018, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice.

3. Respinge ca nemotivata contestatia pentru TVA stabilita suplimentar in suma de y3 lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS6-AIF x/14.11.2018, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, pentru punctele 2 si 3, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.