

DECIZIA nr. 76/2018
privind solutionarea contestatiei formulata de
domnul **x**, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS5FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x si cu adresa transmisa prin posta electronica in data de 15.02.2018, cu privire la contestatia formulata de domnul **x**, cu domiciliul in x, prin imputernicit, domnul x, conform imputernicirii, in original, inregistrata la AS5FP sub nr. x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS5FP sub nr. x, il constituie:

1. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5-AIF - x, comunicata in data de **06.10.2017**, emisa de AS5FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. MBS5-AIF - x, prin care s-au stabilit obligatii fiscale principale de regularizat reprezentand TVA in suma de x lei.

Contribuabilul contesta TVA in suma de **x lei**.

2. Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. MBS5-AIF - x emisa de AS5FP.

Se retine ca, astfel cum rezulta din adresa transmisa prin posta electronica in data de 15.02.2018, prin Decizia nr. x, AS5FP a solutionat contestatia formulata de contribuabil, cu privire la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. MBS5-AIF - x.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Referitor la TVA in suma de x lei aferenta contractelor de vanzare nefacturate, acestea au fost considerate eronat ca fiind cu TVA in cota de 24%, in loc de 5%, intrucat cumparatorii beneficiaza de cota redusa de 5%, conform art. 140 alin 2¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la TVA in suma de x lei aferenta contractelor de vanzare facturate, acestea au fost considerate eronat ca fiind cu TVA in cota de 24%, in loc de 5%, intrucat cumparatorii beneficiaza de cota redusa de 5%, conform art. 140 alin 2¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contribuabilul subliniaza ca:

- sunt contracte de vanzare-cumpare pentru care exista declaratie catre banca in vederea obtinerii imprumutului prin intermediul programului Prima Casa;

- sunt contracte de vanzare-cumpare pentru care exista doar declaratia unuia dintre cumparatori, chiar daca este data si in numele celuilalt cumparator;
- toate contractele de vanzare-cumpare analizate au mentionata cota de TVA de 5%, specificandu-se ca respectivii cumparatorii sunt eligibili pentru cota de 5%.

In concluzie, contestatarul solicita anularea deciziei de impunere atacata cu privire la TVA in suma de x lei, calculata potrivit Anexelor 1 si 2 atasate la contestatie.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. MBS5-AIF - x, AS5FP a emis:

1. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5-AIF - x, prin care s-au stabilit obligatii fiscale principale de regularizat reprezentand TVA in suma de x lei.

Contribuabilul contesta TVA in suma de **x lei**.

2. Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. MBS5-AIF - x.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca domnul x datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, in conditiile in care cu privire la TVA in suma de x lei, argumentele din sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, iar cu privire la TVA in suma de x lei, constatările organelor de control sunt eronate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5-AIF - x, AS5FP a stabilit, pentru perioada 01.01.2012 -28.02.2017, in sarcina domnului **x**, obligatii fiscale principale de regularizat reprezentand TVA in suma de x lei.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. MBS5-AIF - x, diferentele de obligatii fiscale principale de regularizat reprezentand TVA in suma de x lei, provin din:

1. **TVA colectata** in suma totala de x lei, care se compune din:

- x lei (a se vedea Anexa 12 a RIF-ului) - cu privire la contractele de vanzare-cumparare pentru care contribuabilul nu a emis factura, nu a colectat TVA, nu a declarat TVA colectata si nu a achitat catre bugetul de stat TVA datorata.

Contribuabilul **contesta** TVA colectata in suma de **x lei** aferenta contractelor de vanzare-cumparare autentificate in perioada 05.10.2012 - 07.10.2014, prezentate in Anexa 1 a contestatiei.

- x lei, conform Anexei 13 a RIF-ului, cu privire la vanzarile facturate cu TVA in cota de 5%, care nu indeplinesc conditiile privind livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale;

Contribuabilul **contesta** TVA colectata in suma de **x lei** aferenta contractelor de vanzare-cumparare autentificate in perioada 09.08.2012 - 23.06.2014, prezentate in Anexa 2 a contestatiei.

- (-) x lei necontestata - cu privire la o vanzare facturate cu TVA in cota de 24%, in loc de 5%;
- x lei necontestata - aferenta diferentelor de curs valutar intre sumele facturate la vanzare de contribuabil si sumele stabilite de inspectia fiscala;
- x lei necontestata - TVA colectata nedeclarata in decontul de TVA;
- x lei necontestata - TVA declarata si necolectata aferenta chiriei obtinuta in baza contractului de inchiriere din data de 01.01.2017 incheiat cu SC x SRL;
- x lei necontestata - TVA declarata si necolectata aferenta chiriei obtinuta in baza contractului de inchiriere din data de 01.01.2017 incheiat cu SC x SRL.

2. **TVA nedeductibila** in suma totala de x lei, necontestata.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 prin Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"**Art. 140.** – (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.

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

[...]

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, 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 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:

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%."

In aplicarea acestor prevederi, pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"**23.** (...) (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 reduce de TVA de 5%."

Prevederi legale similare au existat pe intreaga perioada supusa inspectiei fiscale.

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. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 2 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%.

In speta, TVA colectata in suma totala de xx lei, **contestata**, se compune din:

- x lei - cu privire la contractele de vanzare-cumparare autentificate in perioada 05.10.2012 - 07.10.2014, prezentate in Anexa 1 a contestatiei, pentru care contribuabilul nu a emis factura, nu a colectat TVA, nu a declarat TVA colectata si nu a achitat catre bugetul de stat TVA datorata;

- x lei - cu privire la contractele de vanzare-cumparare autentificate in perioada 09.08.2012 - 23.06.2014, prezentate in Anexa 2 a contestatiei, vanzarile fiind facturate cu TVA in cota de 5%, desi nu indeplinesc conditiile privind livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contribuabilului avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la contractele de vanzare-cumpare autentificate sub nr. x, pentru care exista declaratie catre banca in vederea obtinerii imprumutului prin intermediul programului Prima Casa:

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala din cuprinsul referatului cauzei, declaratiile respective se refera la faptul ca, la data solicitarii creditului, cumparatorii fie nu detin in proprietate nicio locuinta, fie detin in proprietate cel mult o locuinta dobandita prin orice alt mod decat prin program, fara a se face vreo referire la indeplinirea conditiei prevazuta la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal.

De exemplu, la dosarul cauzei exista anexate declaratiile domnilor x (contract de vanzare-cumparare nr. x) si x (contract de vanzare-cumparare nr. x), in care se mentioneaza:

“(...) Declar pe propria raspundere (...) ca la data solicitarii creditului nu detin in proprietate exclusiva sau impreuna cu sotul ori sotia nicio locuinta, indiferent de modul si de momentul in care a fost dobandita.”

Se retine ca, declaratiile pe proprie raspundere care indeplinesc alte cerinte legale, respectiv OUG nr. 60/2009, pe care cumparatorii le-au prezentat contestatarului, in calitatea sa de furnizor, nu se pot substitui declaratiei prevazuta la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal; in acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei generale de legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP, exprimat prin adresa nr. x (anexata la dosarul cauzei).

2. Referitor la contractele de vanzare-cumpare nr. x pentru care exista doar declaratia unuia dintre cumparatori, chiar daca este data si in numele celuiilalt cumparator:

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. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 2 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 contractelor de vanzare-cumpare nr. x, la momentul livrării nu exista decat declaratia unuia dintre sotii, asa cum reiese evident din probele administrate, declaratia celuiilalt 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 sotii 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.

3. Referitor la faptul ca exista contracte de vanzare-cumpare care au mentionata cota de TVA de 5%, cumparatorii fiind eligibili pentru cota de 5%:

Din analiza contractelor de vanzare-cumparare atasate la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

- o parte dintre aceste nu contin precizari referitoare la cota de TVA de 5%, respectiv nu contin si nici nu au atasate declaratiile pe propria raspundere, autentificate de un notar, din care sa rezulte ca sunt îndeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal - a se vedea contractele de vanzare-cumparare/ schimb nr. x;

- o parte dintre acestea, desi contin precizari referitoare la cota de TVA de 5%, nu contin si nici nu au atasate declaratiile pe propria raspundere, autentificate de un notar, din care sa rezulte ca sunt îndeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal - a se vedea contractele de vanzare-cumparare nr. x.

Prin urmare, in lipsa declaratiilor respective, cumparatorii nu pot beneficia de cota redusa de TVA de 5%, prevederile legale impunand, in mod obligatoriu existenta acestor documente.

4. Referitor la contractul de schimb autentificat sub nr. x, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala din cuprinsul referatului cauzei:

“Doamna x a achizitionat, prin contractul autentificat sub nr. x, apartamentul nr. x, **pentru care cota de TVA aplicata a fost de 5%.**

Prin contractul de schimb autentificat sub nr. x, sotii x si x, dau la schimb doamnei x, apartamentul nr. x, iar doamna x da in schimb sotilor x si x, apartamentul nr. x.”

Prin urmare, intrucat programul social vizeaza achizitionarea unei singure locuinte ca parte a politicii sociale, prevederile legale privind aplicarea cotei de TVA de 5% se refera tot la achizitionarea unei singure locuinte, organele de inspectie fiscala au

aplicat corect cota de TVA de 24% pentru achizitionarea celei de-a doua locuinte, in cazul doamnei x.

5. Este nejustificata solicitarea contribuabilului cu privire la suspendarea solutionarii contestatiei, pentru a intra in posesia declaratiilor de 5% pentru contractele prevazute in anexele contestatiei, in conditiile in care, referitor la momentul prezentarii declaratiei, trebuie subliniate urmatoarele aspecte:

- cota de TVA aplicabila unei livrari de bunuri sau prestari de servicii este cea in vigoare la data la care intervine faptul generator, cu exceptia cazurilor expres prevazute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar **faptul generator in cazul livrarii de bunuri imobile intervine la data** la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru **transferul titlului de proprietate** de la vanzator la cumparator; 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, transmisa de catre Directia Generala de Asistenta pentru Contribuabili din cadrul ANAF prin adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr.x (anexate la dosarul cauzei);

- aplicarea cotei redusa de TVA de 5% este o facilitate fiscala ce se aplica numai in situatia in care „*cumparatorul va pune la dispozitia vanzatorului, inainte sau in momentul livrarii bunului imobil*”, **o declaratie pe propria raspundere** privind indeplinirea conditiei prevazute la art. 140, alin. (2¹), lit. c), pct. 2 din Codul fiscal, dispozitie legala care stipuleaza **un termen bine definit in ceea ce priveste indeplinirea conditiei**;

- in cazul familiilor, declaratiile ambilor soti trebuie sa existe la momentul transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar, **adica la momentul realizarii acordului de vointa privind transferul dreptului de proprietate**.

Prin urmare, prezentarea unor declaratii pe propria raspundere a cumparatorilor privind indeplinirea conditiei prevazute la art. 140, alin. (2¹), lit. c), pct. 1 si 2 din Codul fiscal, ulterior incheierii contractelor de vanzare-cumparare nu conduce la schimbarea situatiei de fapt fiscale a contestatarului.

De altfel, se mentioneaza ca, pana la data prezentei nu au fost depuse in sustinerea contestatiei declaratiile cumparatorilor, desi termenul de 45 de zile prevazut la art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, s-a implinit la data de 20.11.2017.

6. Intrucat in cuprinsul contractului de vanzare-cumparare nr. X incheiat intre sotii x si x si sotii x si x, la capitolul X. din contract se face referire la declaratia pe proprie raspundere a cumparatorilor cu privire la faptul ca "**pana la data achizitionarii imobilului - apartament nr. x (...) nu am detinut nicio locuinta in proprietate pe care sa o fi achizitionat-o cu cota de 5%, indeplinind astfel conditiile stabilite la art. 140 alin 2¹ lit c pct 1 si 2 din Codul fiscal**", rezulta ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de TVA de plata in suma totala de x lei, prin aplicarea cotei de TVA de 24%, in conditiile in care trebuia aplicata cota de TVA de 5%.

Intrucat, asa cum rezulta din Anexa nr. 12 a raportului de inspectie fiscala, cu privire la acest contract de vanzare-cumparare, contribuabilul nu a facturat si nici nu a declarat TVA de plata in cota de 5%, rezulta ca domnul x nu datoreaza TVA in suma x lei, determinata dupa cum urmeaza:

- x.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se dispune:

- respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei formulata de domnul **x**, cu privire la obligatiile fiscale principale de regularizat reprezentand TVA in suma de **x lei** individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5-AIF - x emisa de AS5FP;

- admite in parte contestatia formulata de domnul **x** si anuleaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5-AIF - x emisa de AS5FP, cu privire la obligatiile fiscale principale de regularizat reprezentand TVA in suma de **x lei**.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 140 din Legea nr. 571/2003 prin Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 279 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

DECIDE

1. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de domnul **x**, cu privire la obligatiile fiscale principale de regularizat reprezentand TVA in suma de **x lei**, individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5-AIF - x emisa de AS5FP.

2. Admite in parte contestatia formulata de domnul **x** si anuleaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5-AIF - x emisa de AS5FP, cu privire la obligatiile fiscale principale de regularizat reprezentand TVA in suma de **x lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.